

دکتر احمد مدرس

استادیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

زهره دیانتی دیلمی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

استفاده از الگوی امتیازنامه متوازن در حرفه حسابداری برای حفظ منافع عمومی و ارتقای اخلاق حرفه‌ای

چکیده

برخی ادعا می‌کنند که حرفه حسابداری سال‌هاست که از مسئولیت خود در حفظ منافع عمومی فاصله گرفته است. هدف مقاله حاضر، تشریح این موضوع است که حرفه حسابداری چگونه می‌تواند از الگوی امتیازنامه متوازن برای اثربخش کردن مسئولیت حفظ منافع عمومی در چارچوب راهبرد خود استفاده کند. در این مقاله با کمک به امتیازنامه متوازن، چارچوبی یکپارچه برای تبدیل ارزش‌های راهبردی نهادهای حرفه‌ای حسابداری به مجموعه جامعی از اهداف، معیارهای ارزیابی عملکرد و اقدامات لازم برای بهبود بیشتر امور ارائه شده است.

دیباچه

بحث‌های گسترده‌ای درباره عدم ارائه اطلاعات مناسب به استفاده‌کنندگان و هرزگاهی ورشکستگی و سقوط ارزش سهام شرکت‌ها، باعث ایجاد این تصور در همگان شده است که نهادهای حرفه‌ای حسابداری توانایی کافی در قانونمند کردن رفتار اخلاقی اعضای خود، اعمال کنترل اثربخش بر کار آنها و نیز تنبیه انضباطی اعضا در زمان تخطی و سرپیچی از قوانین و دستورالعمل‌ها ندارند.

هرچند در برخی کشورها به‌خاطر فشار عمومی، قوانینی



(نظیر قانون ساربینز اکسلی در امریکا و برنامه رفرم قانون شرکت‌ها شماره ۹ برای رفع این مشکل تدوین شده است. اما متاسفانه هنوز اقدام قاطعانه‌ای در ایران برای پشتیبانی از استفاده‌کنندگان از اطلاعات و مجازات متخلف صورت نگرفته است. هرچند در فصل ششم قانون بازار اوراق بهادار (۱۳۸۴) تحت عنوان جرایم و مجازات‌ها، به حبس تزییری از سه ماه تا یکسال افراد متخلف اشاره شده اما تاکنون شاهد برخورد جدی از سوی هیچ نهاد حرفه‌ای در باره تخلفات اعضای حرفه نبوده‌ایم.

یکی از ویژگی‌های کلیدی نهاد

حرفه‌ای، خود قانونگذار بودن آن برای اعضایش است. از دیدگاه کلان، نهادهای حرفه‌ای حسابداری همواره ممکن است برای دستیابی به سود اقتصادی، وسوسه شوند و منافع خویش را به هزینه پایمال کردن منافع عمومی، به حداکثر برسانند. افزایش تدوین قوانین رسمی و مقررات توسط نهادهای قانونگذار با هدف قانونمند کردن حرفه حسابداری، به خاطر عدم توانایی کنترل و قانونمند کردن اعضایش بوده است. در نتیجه، نهادهای حرفه‌ای مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عمومی را یکی از راهبردهای کلیدی خود در نظر گرفته‌اند و از ابزارهای متعددی برای درک بهتر مفهوم رفتار اخلاقی و عمل به آن برای اعضای خود استفاده می‌کنند.

مقاله حاضر به دنبال ارائه چارچوبی مناسب برای ارزیابی میزان توجه نهادهای حرفه‌ای حسابداری به مسئولیتشان در قبال منافع عمومی و در نظر گرفتن این مسئولیت در بنیاد فعالیت‌ها، عملیات و تخصیص منابعشان است. این چارچوب که مبتنی بر مفهوم امتیازنامه متوازن است برای همسو کردن منافع نهادهای حسابداری با منافع عموم جامعه و نیز با منافع گروه‌های مختلف افراد عضو، ضرورت دارد.

از آن زمان که کاپلان و نورتون (۱۹۹۲) امتیازنامه متوازن را

به‌عنوان بخشی از سامانه ارزیابی عملکرد مدیریت معرفی کرده‌اند تاکنون این الگو توسط تعداد زیادی از مدیران شاغل در بخش خصوصی و دولتی مورد استفاده قرار گرفته است (جانسون، ۲۰۰۰).

همه شرکت‌ها به نوعی با مشغله ایجاد هماهنگی در مسیرهای راهبردی الزامات عملیاتی خود روبه‌رو می‌باشند. امتیازنامه متوازن، چارچوب مفهومی ارائه می‌دهد که میزان هماهنگی ماموریت راهبردی سازمان با اهداف قابل دستیابی و اقدامات انجام شده را به‌طور کمی اندازه می‌گیرد و با معیارهای از پیش تعیین شده مطابقت می‌دهد.

الگوی امتیازنامه متوازن ارائه شده

در این مقاله (سعید عسکری، مارگ اولینیک، ۲۰۰۶)، الهام گرفته از مقاله رامپرساد (۲۰۰۳) و متناسب با رفتار اخلاقی و نیازهای حرفه حسابداری است که برای تسهیل و بهبود فرآیند مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی به منافع عمومی در حرفه حسابداری تدوین شده است.

درباره امتیازنامه متوازن در نوشتارهای دانشگاهی مطالب فراوانی نوشته شده است اما بیشتر مقالات چاپ شده در ایران بیشتر در زمینه آشنایی مفهومی با امتیازنامه متوازن و یا کاربردهای آن به‌عنوان یک ابزار اندازه‌گیری در بخش خصوصی بوده است. در حالی که هم‌اکنون در دنیا بخش دولتی نیز به سودمندی امتیازنامه متوازن برای ارزیابی عملکرد و پاسخگویی برون‌سازمانی پی برده است. مقاله حاضر این شکاف موجود در نوشتارهای حسابداری را پوشش داده و بیان می‌کند که چگونه می‌توان از امتیازنامه متوازن در نهادهای حرفه‌ای حسابداری که دارای ساختار دولتی هستند به‌عنوان یک ابزار مدیریت راهبردی برای بهبود مسئولیت‌پذیری در قبال حفظ منافع عمومی جامعه استفاده کرد.

توجه بیشتر به حفظ منافع عمومی

یکی از ماموریت‌های اصلی نهادهای حرفه‌ای حسابداری در

یکی از ویژگی‌های کلیدی نهاد حرفه‌ای، خود قانونگذار بودن آن برای اعضایش است. از دیدگاه کلان، نهادهای حرفه‌ای حسابداری همواره ممکن است برای دستیابی به سود اقتصادی وسوسه شوند و منافع خویش را به هزینه پایمال کردن منافع عمومی، به حداکثر برسانند. افزایش تدوین قوانین رسمی و مقررات توسط نهادهای قانونگذار با هدف قانونمند کردن حرفه حسابداری، به خاطر عدم توانایی حرفه در کنترل و قانونمند کردن اعضایش بوده است

برقراری توازن اثر بخش و رضایت آمیز میان منافع گروه‌های مختلف و بعضاً رقیب، به عنوان اهداف ارزش‌های مطرح در حرفه حسابداری، کاری دشوار است. بی‌شک برنامه راهبردی هر نهاد حرفه‌ای شامل تدابیری برای جذب اعضای جدید، حفظ استانداردهای بالایی رفتار حرفه‌ای و اخلاقی برای اعضایش است. این پرسش که تا چه حد یک نهاد حرفه‌ای می‌تواند بر حفظ منافع اعضا و نیز عموم تمرکز کند، یکی از پرسش‌های بسیار مهم است. کیننگ و اودویر (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند که پشتیبانی از منافع عمومی در حقیقت وظیفه بعدی نهادهای حرفه‌ای است که به طور مستقیم در نتیجه انجام کامل وظیفه اصلی (آغازین) آنها حاصل می‌شود. حرفه حسابداری نیازمند داشتن آگاهی و دیدگاهی روشن از این موضوع است که چگونه می‌توان مسئولیت پذیری در قبال عموم را به شیوه‌ای هماهنگ و همساز با دیگر مسئولیت‌های حرفه در اهداف راهبردی منظور کرد.

جوهره یک نهاد حرفه‌ای در ایجاد فرهنگ حرفه‌گرای و صداقت، به طور سنتی در آیین رفتار حرفه‌ای آن نهاد حرفه‌ای متمرکز و مشهود است. آیین رفتار حرفه‌ای، نهاد حرفه‌ای را قادر

می‌سازد که به ایجاد استانداردهای حرفه‌ای و هدایت ارزش‌های اعضایش برای نشان دادن کمال (تمامیت) و شایستگی آنها به جامعه و نظام مند کردن رفتارهای آنها بپردازد (پرستون و همکاران، ۱۹۹۵: هنریکسن و پرستون، ۲۰۰۲).

جامعه حسابداران رسمی ایران، انجمن حسابداران خبره ایران، و سازمان حسابرسی، نهادهای حرفه‌ای حسابداری در ایران هستند. انجمن حسابداران خبره ایران (تاسیس ۱۳۵۳) یک تشکل غیردولتی، سازمان حسابرسی (تاسیس ۱۳۶۶) یک سازمان دولتی و جامعه حسابداران رسمی ایران (تاسیس ۱۳۸۰) یک تشکل حرفه‌ای با پشتوانه دولتی است. آیین رفتار حرفه‌ای نخستین بار در ایران در نشریه شماره ۱۲۳ سازمان حسابرسی (۱۳۷۷) منتشر شد و بعد با تشکیل جامعه حسابداران

سطح دنیا، ایجاد محیطی اخلاقی نافذ و مستحکم است (فارل و کوبین، ۲۰۰۰) جامعه برای داوری درباره میزان اعتبار و درجه کمال یک نهاد حرفه‌ای به این موضوع توجه می‌کند که آن نهاد تا چه حد ارزش‌های اخلاقی و مسئولیت‌پذیری در قبال عموم افراد جامعه را به عنوان عوامل کلیدی موفقیت خود و اعضایش مدنظر قرار می‌دهد. از آنجا که یک نهاد حرفه‌ای متشکل از گروه‌های مختلفی از اعضا با نیازها، خواسته‌ها، اهداف، اصول اخلاقی، استانداردهای عملی و ارزش‌های متفاوت است، این پرسش مطرح است که یک نهاد حرفه‌ای چگونه می‌تواند استانداردهایی برای رفتار اخلاقی و حرفه‌گرایی ارائه دهد؟ اثر بخش‌ترین راه تدوین یک چارچوب اخلاقی و فرهنگی برای یک نهاد حرفه‌ای چیست؟ آیا یک نهاد حرفه‌ای می‌تواند کلیه انتظارات صاحبان منافع را تامین کند؟ آیا آیین اخلاق حرفه‌ای به تنهایی برای پشتیبانی از منافع جامعه کافی است؟ آیا یک نهاد حرفه‌ای می‌تواند به میزان کافی خود قانونمند باشد؟ از همه مهم‌تر اینکه چه عاملی تضمین‌کننده "مسئولیت‌پذیری حرفه در قبال منافع عمومی" خواهد بود؟

در واکنش به نظارت عموم، حرفه

حسابداری تاکنون اقدامات خوبی در سمت و سوی پیشبرد و ترویج قانونگذاری و نظم بخشیدن به اعضای خود در قالب مسئولیت حرفه ایشان انجام داده است (چندلر، ۱۹۹۹). اعضای حرفه همواره برای حفظ شهرت و اعتبار خود خواهان محدود کردن مداخله دولت و قوه مقننه در امور مربوط به خود بوده اند، اما زمانی که جامعه از عملکرد حرفه ناراضی باشد آنگاه امتیاز خود قانونگذاری یک حرفه از آن سلب می‌شود. کیننگ و اودویر (۲۰۰۱) معتقدند که حرفه حسابداری به شدت نگران حفظ منافع عمومی است و این موضوع به وضوح در تعهدات این حرفه به پاسخگویی و شفاف سازی مشهود می‌باشد و عواملی مناسب برای جلوگیری از انتقاد علیه حرفه و حفظ قدرت و امتیاز خود قانونگذاری حرفه به شمار می‌رود.

برقراری توازن اثر بخش و رضایت آمیز میان منافع گروه‌های مختلف و بعضاً رقیب، به عنوان اهداف ارزش‌های مطرح در حرفه حسابداری، کاری دشوار است. بی‌شک برنامه راهبردی هر نهاد حرفه‌ای شامل تدابیری برای جذب اعضای جدید، حفظ استانداردهای بالایی رفتار حرفه‌ای و اخلاقی برای اعضایش است.

است. منافع عمومی چیست و چه کسانی را در بر می‌گیرد؟ این منابع چگونه اندازه‌گیری می‌شوند؟ انتظارات جامعه از اعضای حرفه چیست؟

آقایی و علیخانی (۱۳۸۱) در پژوهش خود درباره بررسی فاصله انتظارات در حسابرسی به این موضوع اشاره کرده‌اند. به نظر می‌رسد حسابرسان نتوانسته‌اند تمام نیازهای استفاده‌کنندگان و در کل، جامعه را برآورده نمایند. بدین ترتیب، بین آنچه حسابرسان معتقدند که در مورد آن مسئولیت دارند و آنچه که جامعه و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی معتقدند که حسابرسان برای آن مسئولیت دارند، تفاوت وجود دارد. این موضوع می‌تواند بیانگر گنگ بودن مفهوم "مسئولیت در قبال جامعه" و نیز "منافع عمومی" در اذهان اجتماع و نیز اعضای خود حرفه باشد. چگونه حسابرسان باید بین مسئولیت‌های شخصی و اجتماعی خود توازن و هماهنگی ایجاد کنند، مساله‌ای پیچیده در حرفه حسابداری است که کماکان بدون پاسخ باقی مانده است. انحلال موسسه حسابرسی آرتور آندرسن در امریکا، گواهی روشن بر این مساله است. با وجود اینکه آیین رفتار حرفه‌ای باعث افزایش رعایت اخلاق حرفه‌ای و توجه به مسئولیت در قبال منافع عمومی شده است اما آیین رفتار حرفه‌ای به تنهایی نمی‌تواند مشکلات موجود را حل کند و همچنان رسوایی‌های حرفه حسابداری در گوشه و کنار جهان به وقوع می‌پیوندد.

الگوی امتیازنامه متوازن

الگوی امتیازنامه متوازن، نخستین بار بعنوان بخشی از سامانه مدیریت معرفی شد که در آن از معیارهای غیر مالی در کنار معیارهای مالی برای مدیریت سازمان و نیز ایجاد توازن میان این معیارها و اهداف راهبردی شرکت استفاده می‌شود. تاکنون اصلاحات زیادی روی الگوی امتیازنامه متوازن انجام شده است تا مبدل به یک سامانه ارزیابی عملکرد مدیریت در زمینه اداره و مدیریت برنامه راهبردی واحد تجاری شود (نورکلیت، ۲۰۰۰: اولت، ۱۹۹۹). برتری این الگو در آن است که چارچوبی را فراهم می‌کند که در آن فرهنگ و مسیر حرکت سازمان قابل تبدیل به راهبردهای قابل اجرا، مشخص و قابل اندازه‌گیری

رسمی ایران و واگذار شدن این وظیفه به نهاد یادشده، مجموعه‌ای با عنوان "آیین رفتار حرفه‌ای" (۱۳۸۲) از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر گردید. این آیین رفتار حرفه‌ای شامل ۴ بخش است که اجرای مفاد آن توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران از تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ الزامی می‌باشد. در صفحات آغازین این مجموعه، اهداف حرفه حسابداری و اصول بنیادی برای دستیابی این اهداف بیان شده است. هدف حرفه حسابداری "دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، براساس اصول و ضوابط یاد شده و به طور کلی تامین منافع عمومی" عنوان گردیده است (بند ۶). مسئولیت حرفه در قبال منافع عمومی نیز چنین تشریح شده است:

مسئولیت حسابدار رسمی تنها به تامین نیازهای صاحبکار یا کارفرما محدود نمی‌شود و رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص را در بر می‌گیرد... حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران رسمی خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشند... (بند ۳ و ۵).
جامعه حسابداران رسمی ایران، عضو اتحادیه بین‌المللی حسابداران است از این رو اعضای این جامعه همچنین متعهد به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای ارائه شده از سوی اتحادیه بین‌المللی حسابداران نیز هستند. بخش ۱/۱۰۰ آیین رفتار حرفه‌ای بازنگری شده پیشنهادی اتحادیه، مسئولیت اصلی حسابداران را اینگونه بیان کرده است: "بنابراین، مسئولیت یک حسابدار حرفه‌ای تنها به جلب رضایت مشتری و کارفرمایش محدود نمی‌شود".

شواهد نشان می‌دهد که وظیفه اصلی حسابداران در قبال مشتریان و کارفرمایانشان تضادی با منافع عمومی ندارد. گرچه مفهوم منافع عمومی در آیین رفتار حرفه‌ای بسیار با تقدس بیان شده است اما آنچه که هنوز به وضوح روشن نیست آن است که این مسئولیت به طور دقیق چه مواردی را شامل می‌شود. در نظرات منتقدانه دانشگاهیان به این مطلب اشاره می‌شود که مفهوم "منافع عمومی" یادشده در آیین رفتار حرفه‌ای بوضوح قابل درک و تعریف نیست (ویلموت، ۱۹۹۰: هنرسون و هندرسون، ۲۰۰۲). به این ترتیب پرسشهایی در این باره مطرح



می باشد (روهیم، ۲۰۰۴). الگوی امتیازنامه متوازن به شرکت کمک می کند تا واکنش و راهکار مناسبی برای مسائل پیدا کند، فرهنگ سازمانی اش را شکل دهد، نقشه اهداف عملکردی سازمانی اش را رسم کرده، نحوه و میزان دستیابی به آنها را مشخص سازد.

در الگوی امتیازنامه متوازن، اهداف و معیارها تا آنجا که ممکن است براساس ماهیت سازمان تجزیه شده و به اجزای کوچکتر تفکیک می شوند. برای مثال، یک سازمان خصوصی سودده با تاکید بر اثربخشی، شناسایی، هدفمندی و ارضای نیاز مشتریان، به هدف کسب سود بیشتر خود جنبه عملیاتی می دهد. در مقابل، یک شرکت غیر سودده ممکن است روی ارائه خدمات ارزانتر (مقرون به صرفه) به اعضای خود و ارضای نیازهای گروه های مختلف صاحبان نفع خود تاکید بیشتری داشته باشد.

بیشتر نهادهای حرفه ای حسابداری، مسئولیت اخلاقی و نیز مسئولیت در قبال منافع عمومی را در برنامه خود منظور کرده اند و تعدادی از آنها نیز از الگوی امتیازنامه متوازن برای اجرای اهداف اصلی خود استفاده کرده اند. در استرالیا مسئولیت حسابداری برای منافع همگانی در برنامه راهبردی انجمن حسابداران رسمی استرالیا آورده شده است. در ایران نیز در استراتژی جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۸۴) آمده است که:

" به منظور حمایت از منافع عمومی، حفظ حقوق و منافع صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، ماموریت جامعه حسابداران عبارت است از: تشکل حسابداران در یک جامعه حرفه ای نظام مند، گسترش تشکل حسابداران دارای صلاحیت،

حمایت از اعضا، ارتقای مستمر دانش و تخصص اعضا".

مفهوم مسئولیت در قبال منافع عمومی در در اولویت برنامه راهبردی بیشتر نهادهای حرفه ای حسابداری جهان قرار دارد (جانسن، ۲۰۰۱). هرچند، این پرسش مطرح است که آیا پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی توسط یک نهاد حرفه ای، برای ایجاد تغییر در رفتار اخلاقی اعضایش کافی است؟ رامپرساد (۲۰۰۳) معتقد است ایجاد توازن متقابل میان خواسته های شخصی اعضا و خواسته های یک نهاد حرفه ای، عامل اصلی اثرگذار بر رفتار اخلاقی و باور شخصی اعضای آن نهاد است. در حالیکه یک نهاد حرفه ای اهداف راهبردی، اهداف جانبی، استانداردها و آیین نامه های خود را به وضوح مشخص می کند اما اهداف و خواسته های افراد مختلف عضو در یک نهاد حرفه ای را نمی توان به روشنی در قالب استانداردهای تعیین شده مطرح کرد. به نظر رامپرساد (۲۰۰۳) "تغییر و پذیرش ارزش ها و اصول فردی و نیز سازمانی ضروری ترین گام برای انجام فعالیت مشارکتی افراد در یک سازمان یا نهاد حرفه ای است".

حال این پرسش ها مطرح می شود که آیا ارزش های اخلاقی و رفتاری مطرح شده از سوی یک نهاد حرفه ای حسابداری با ارزش های اخلاقی مورد نظر جامعه، مطابقت دارد؟ آیا اصول اخلاقی و خواسته های یک نهاد حرفه ای و اعضای آن با یکدیگر همسو و هماهنگ هستند؟ آیا اعضای حرفه، مسئولیت خود در قبال منافع عمومی را به خوبی درک کرده اند و آنها را پذیرفته اند؟ آیا اعضای حرفه، در تدوین راهبرد نهاد حرفه ای حسابداری مشارکت دارند؟

با وجود اینکه می توان از امتیازنامه متوازن برای اداره و اجرای راهبرد یک نهاد حرفه ای استفاده کرد اما این اعتقاد وجود دارد که این کار زمانی با موفقیت توأم است که بین امتیازنامه متوازن آن نهاد حرفه ای و امتیازنامه متوازن شخصی اعضای آن هماهنگی و همسوی وجود داشته باشد.

ارایه الگوی امتیازنامه متوازن برای حرفه حسابداری

اصلی ترین دلیل برای پذیرفتن الگوی امتیازنامه متوازن این است که الگوی یاد شده به حرفه حسابداری کمک می کند

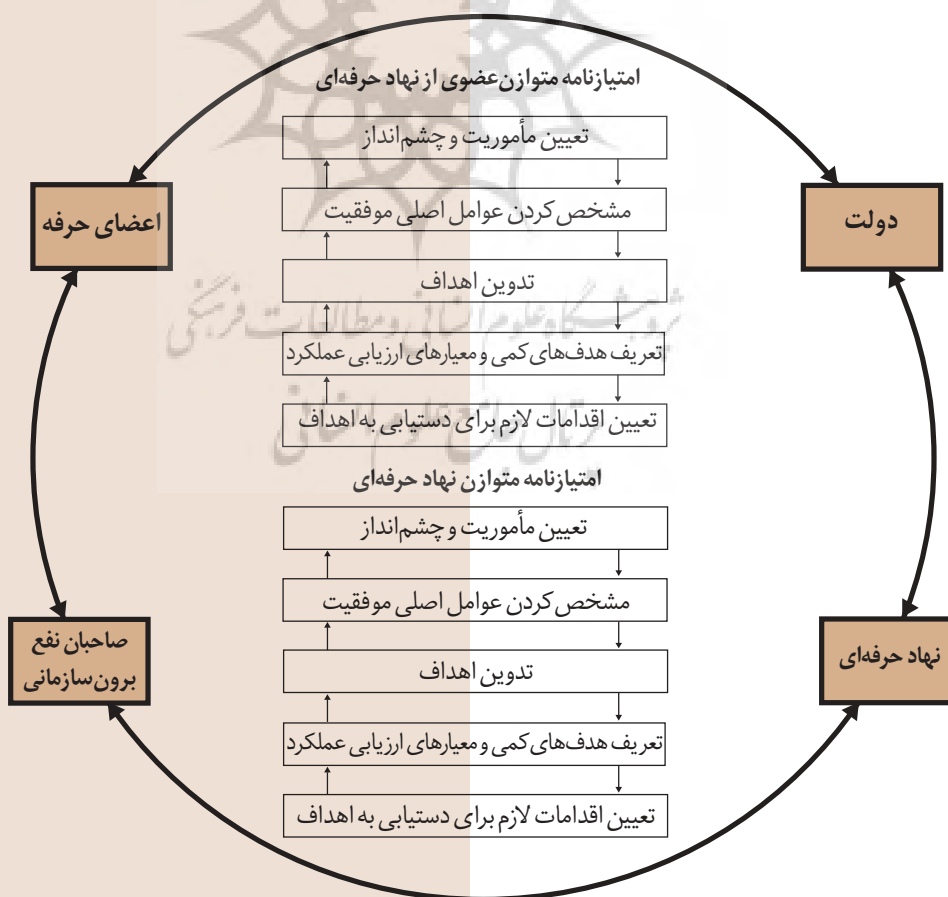
و شخصی در قالب یک چارچوب ساختارمند و جامع مشخص شده است.

کاپلان و نورتون (۱۹۹۲)، امتیازنامه متوازن را به ۴ دیدگاه قابل اندازه‌گیری - شامل مالی، مشتری، فرآیند واحد تجاری، آموزش (نوآوری) - تقسیم کردند. برای اینکه الگوی ارائه شده بتواند بازتاب‌کننده نیازهای ویژه یک سازمان (نهاد حرفه‌ای) باشد، به اصلاحاتی نیاز دارد (چسلی و ونگر، ۱۹۹۹). در این مقاله، برای اینکه الگوی امتیازنامه متوازن دربرگیرنده محیط ویژه‌ای باشد که در آن حرفه حسابداری به منظور ایفای اثربخش مسئولیت خود در قبال جامعه فعالیت می‌کند، اصلاحاتی روی این الگو صورت گرفته است. الگوی پیشنهادی مبتنی بر چهار دیدگاه اصلی است: اعضای حرفه، صاحبان نفع برون سازمانی، نهاد حرفه‌ای و دولت.

تا راهبرد مسئولیت حفظ منافع عمومی به مجموعه‌ای از اهداف، معیارهای ارزیابی عملکرد و اقدامات لازم برای بهبود وضعیت فعلی تبدیل شود. این کار فرآیند در تسهیل تغییر سازمانی و بهبود اعتبار و یکپارچگی حرفه نقش شایان توجهی دارد. تدبیر استفاده از الگوی امتیازنامه متوازن که نهاد حرفه‌ای و اعضایش را با هم در بر گیرد برای تغییر و بهبود مستمر و باثبات حرفه ضروری است.

شکل ۱، الگوی مدیریت راهبردی را نشان می‌دهد که می‌توان از آن به عنوان مبنایی برای ترکیب مسئولیت حفظ منافع عمومی، با حرفه حسابداری استفاده کرد (سعید عسکری، مارگ اولینیک، ۲۰۰۶). این الگو که مبتنی بر مفهوم امتیازنامه متوازن و برگرفته از الگوی رامپرساد است، بیانگر فرآیندی است که از مسیر آن ایجاد توازن میان منافع سازمانی

شکل ۱- الگوی امتیازنامه متوازن برای در نظر گرفتن مسئولیت حفظ منافع عمومی در حسابداری - الگوی رامپرساد (رامپرساد، ۲۰۰۲)





اعضای حرفه

برخی اهداف خاص اعضا و نیز تلاش برای تامین برخی خواسته‌های به حق آنهاست. به هر حال، برای حفظ ثبات و اعتبار حرفه در جامعه، نهاد حرفه‌ای باید در جامعه به عنوان نهادی دارای رهبری اثربخش با استانداردهای اخلاقی و یکپارچه شناخته شود.

دولت

از دیدگاه دولت، جامعه دولت را مسئول پیاده سازی چارچوب‌ها و اعمال نظارت برای اطمینان دهی از بی طرفی و منصفانه بودن بازار مالی می‌داند. دولت با اعمال قوانین و مقررات و افزایش شفاف سازی سعی می‌کند تا حرفه حسابداری را پاسخگو تر نماید.

الگوی مدیریت راهبردی، چارچوب ۶ مرحله‌ای را برای افزایش نقش مسئولیت پذیری حرفه حسابداری در قبال عموم و ایجاد همسویی میان دیدگاه‌ها و رفتار نهادهای حسابداری و اعضایشان، ارائه می‌دهد. مرحله اول و دوم شامل، تعیین مأموریت، چشم انداز راهبردی و اهداف بلندمدتی است که نهاد حرفه‌ای و اعضایشان باید به آن برسند. مأموریت و ارزش‌های راهبردی، شکل دهنده فرهنگ قسمت‌های مختلف می‌باشد و به آنان در تشخیص اینکه چه کسی هستند، برای چه به وجود

دیدگاه اعضای حرفه، به نیازها و رفتارگروه‌ها و اشخاصی اشاره دارد که باید پاسخگوی مشتریان خود (و نه کل جامعه) باشند و پاداش خود را از آنها دریافت می‌کنند. بدیهی است که اعضای یک نهاد حرفه‌ای می‌توانند خواسته‌ها، تمایلات، زمینه‌های فرهنگی و استانداردهای اخلاقی متفاوت داشته باشند.

صاحبان نفع برون سازمانی

از دیدگاه صاحبان نفع برون از سازمان به نظر می‌رسد انتظارات فزاینده‌ای در اذهان جامعه به وجود آمده است که حرفه حسابداری نه تنها صلاحیت و تخصص لازم برای ایفای اثربخش وظایف گزارشگری را دارد بلکه قادر به تصمیم گیری درست و مسئولانه است. به همین دلیل حرفه حسابداری دارای برتری و احترام ویژه‌ای در بین افراد جامعه است و انتظارات عموم مردم از آن فراتر از رعایت صرف قوانین و رویه‌ها است و راهبری بهتر شرکت را به آنان وابسته می‌دانند.

نهاد حرفه‌ای

دیدگاه نهاد حرفه‌ای حسابداری بیانگر توانایی و مسئولیت‌پذیری نهاد حرفه‌ای برای مقاومت (مخالفت) در مقابل

مشترکی از اهداف و ارزش‌ها را پذیرفته و در راستای آن عمل کنند. الگوی ارایه شده در این مقاله، اهمیت هماهنگی و یکپارچگی چشم‌انداز و مأموریت نهادهای حرفه‌ای حسابداری را با چشم‌انداز مأموریت اعضایشان، در خصوص تمام سطوح راهبردی و فرآیند برنامه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد.

این مساله که نهادهای حرفه‌ای حسابداری چگونه باید بین منافع خود و اعضایشان همسویی و یکپارچگی ایجاد می‌کنند، یکی از چالش‌های موجود است. هیأت بررسی مبنای حسابداری به مکانیزم‌های مختلف در دسترس حرفه حسابداری برای توسعه و حفظ ویژگی‌های حرفه اشاره کرده است که به‌طور خلاصه شامل توجه خاص به دانش و مهارت‌ها، ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت و راهبری می‌باشند. توجه به دانش و مهارت‌ها، به خاطر اطمینان از این موضوع است که حسابداران دارای سطحی از مهارت متناسب با خدمات خاصی باشند که ارایه می‌کنند. نهادهای حرفه‌ای، صلاحیت و شایستگی اعضای خود را از طریق تدوین مقررات در زمینه کیفیت کار و رعایت آن از سوی اعضای خود، بهبود می‌بخشند. تشویق و الزام اعضا به آموزش حرفه‌ای مستمر، بخشی از فرآیند کسب اطمینان از این موضوع است که اعضا مهارت‌های خود را همگام و هم‌سطح با پیشرفت‌های اخیر ارتقا می‌بخشند.

در طی چند دهه گذشته، نهادهای حرفه‌ای حسابداری منابع قابل توجهی برای ارتقای کیفیت کار و صلاحیت اعضایشان اختصاص داده‌اند. هم‌اکنون تربیت اخلاقی اعضا از طریق شرکت در دوره‌های آموزشی مقدماتی، اخذ مدارج دانشگاهی و انجام آموزش حرفه‌ای مستمر، شدیداً مورد توجه نهادهای حرفه‌ای قرار گرفته است. با این حال، دوره‌های آموزشی به‌خودی‌خود نمی‌تواند باعث پذیرش حس مسئولیت‌پذیری در قبال جامعه توسط اعضای حرفه شود. قبل از همسویی متقابل منافع، باید مزیت آموزش اخلاقی بطور کامل و به تفصیل برای اعضا تشریح شود.

آمده‌اند و پاسخگویی چه کسانی هستند، کمک می‌کند. مرحله سوم - عوامل کلیدی موفقیت، فراهم‌کننده زمینه لازم برای شناسایی عوامل ساختاری ضروری برای دستیابی به چشم‌انداز و ارزش‌های اصلی است. مرحله چهارم، تعیین اهداف است که از آن برای مشخص کردن نتایج کوتاه مدت قابل اندازه‌گیری استفاده می‌شود. مرحله پنجم، تدوین هدف‌های کمی و معیارهای ارزیابی عملکرد برای کسب اطمینان از این موضوع است که رابطه مستقیم بین اهداف و بهبود عملکرد وجود دارد. از آنجا که یک معیار، راهی برای اندازه‌گیری میزان موفقیت در دستیابی به اهداف است، بنابراین "هدف کمی" تعیین‌کننده سطوح موردانتظار موفقیت در عملکرد است. در مرحله ششم، اقدامات لازم برای دستیابی به اهداف و مأموریت‌های واحد اقتصادی است. مسائلی که در این مرحله باید مدنظر قرار گیرند عبارتند از توجه به اینکه چه ابداعات جدیدی لازم است انجام شود، امکان مواجهه با چه چالش‌هایی در حین انجام این اقدامات وجود دارد، در اثرانجام اقداماتی که برای بهبود صورت می‌گیرند، چه تغییراتی باید رخ دهد.

الگوی پیشنهادی در شکل ۲ ارایه شده است. این الگو، استفاده از مفهوم امتیازنامه متوازن برای ایجاد همسویی میان مسائل مربوط به یک نهاد حرفه‌ای و اعضایش را در مسیر افزایش مسئولیت‌پذیری در قبال عموم نشان می‌دهد. برای این منظور، بخش‌ها باید ارزش‌های کلیدی و عوامل اصلی

موفقیت خود را در اولویت بندی اهداف، کنترل و ارزیابی میزان دستیابی به مأموریت راهبردی شان و تعیین اینکه چه اقدامات اصلاحی لازم هستند و چگونه باید انجام شوند، لحاظ کنند.

یکی از مباحث کلیدی، تضاد بین منافع نهادهای حرفه‌ای و منافع شخصی اعضای آن نهادهاست (کوئیک، ۲۰۰۳). هرچند چارچوب مبتنی بر الگوی امتیازنامه متوازن را می‌توان در سازمان نهادهای حرفه‌ای و نیز اعضای آن ارایه داد، تغییر اثربخش و ماندگار تنها در صورتی حاصل می‌شود که هر دو بخش، مجموعه

دیدگاه نهاد حرفه‌ای حسابداری بیانگر توانایی و مسئولیت‌پذیری نهاد حرفه‌ای برای مقاومت (مخالفت) در مقابل برخی اهداف خاص اعضا و نیز تلاش برای تامین برخی خواسته‌های به حق آنهاست. به هر حال، برای حفظ ثبات و اعتبار حرفه در جامعه، نهاد حرفه‌ای باید در جامعه به عنوان نهادی دارای رهبری اثربخش با استانداردهای اخلاقی و یکپارچه شناخته شوند.

شکل ۲- چارچوب امتیازنامه متوازن برای ارتقای مسئولیت پذیری در قبال منافع عمومی در حرفه حسابداری

امتیازنامه متوازن عضو از نهاد حرفه‌ای	الگوی مدیریت راهبردی	امتیازنامه متوازن نهاد حرفه‌ای حسابداری
چه کسی هستیم؟ عضوی از سازمان (نهاد) حرفه‌ای	ماموریت	برای چه وجود داریم؟ اقتدار حرفه
	↑ ↓	
برای چه وجود داریم؟ ارائه خدمت به جامعه و پشتیبانی از منافع عمومی	چشم انداز	می‌خواهیم به چه برسیم؟ پشتیبانی از منافع عمومی
	↑ ↓	
چه عواملی برای بقای من ضروریست؟ اعتبار، حرفه گرایی، با کیفیت بودن خدماتی که ارائه می‌دهم، اعتماد	عوامل کلیدی موفقیت	چه عواملی برای بقای ما ضروریست؟ حرفه گرایی، قانونگذاری توسط خود حرفه
	↑ ↓	
بدنبال چه نتیجه‌ای هستیم؟ استقلال، رازداری	اهداف	بدنبال چه نتیجه‌ای هستیم؟ صداقت، کمال (تمامیت)، عینیت، و رهبری حرفه
	↑ ↓	
چگونه می‌توانم نتیجه عملکردم را ارزیابی کنم؟ استانداردهای فنی و حرفه‌ای، صلاحیت، و نگهداری حرفه‌ای	اهداف کمی و معیارهای ارزیابی عملکرد	چگونه می‌توانیم نتیجه عملکرد خود را ارزیابی کنیم؟ میزان رضایتمندی صاحبان نفع برون سازمانی
	↑ ↓	
برای دستیابی به اهداف چه اقداماتی باید انجام داد؟ رفتار اخلاقی، خود کنترلی	اقدامات لازم برای دستیابی به اهداف	برای دستیابی به اهداف چه اقداماتی باید انجام داد؟ آموزش و نظارت



حسابداری (سعید عسکری، مارگ اولینیک، ۲۰۰۶)، به منظور پذیرش هرچه بیشتر و بهتر مسئولیت اعضای حرفه در قبال حفظ منافع عمومی، تشریح شد. حرفه حسابداری چندین سال است که درگیر مساله مسئولیت اخلاقی و حرفه‌ای در قبال منافع عمومی شده است. ادامه یافتن انتشار اخبار انحلال و رسوایی شرکت‌ها، باعث ایجاد این تصور در اذهان عموم شده است که حرفه حسابداری به مسئولیت خود در قبال حفظ منافع عمومی تنها به دید یک خدمت جانبی نگاه می‌کند. آیا پذیرش سامانه امتیازنامه متوازن توسط حرفه حسابداری، می‌تواند مسئولیت این حرفه در قبال منافع عمومی را پوشش دهد؟ تجربه‌های قبلی نشان می‌دهد که تنها در صورت مشارکت اعضای حرفه در این فرآیند و همسو کردن منافع و ارزش‌های اصلی آنها با منافع و ارزش‌های نهاد حرفه‌ای است که این روش به موفقیت می‌رسد.

چارچوب حرفه‌ای راهبردی نشان داده شده در شکل ۲ نشان می‌دهد که چگونه منافع، نیازها و عوامل موفقیت

یکی از ابزارهای اولیه مورد استفاده توسط نهادهای حرفه‌ای حسابداری برای قانونگذاری و کنترل ارزشهای حرفه، آیین رفتار حرفه‌ای است. برای اعتبار حرفه لازم است که اعضای این اصول را در عمل بپذیرند و همواره پایبند به آن باشند. شفافیت و پاسخگویی زمانی مهم است که جامعه به فرآیندهای مقررات گذاری حرفه اعتماد داشته باشد. بسیاری از نهادهای حرفه‌ای سیستم مبتنی بر اصول را برای قانونمند کردن رفتار اخلاقی بر رویکرد مبتنی بر قانون ترجیح می‌دهند. مشارکت اعضا در تدوین آیین نامه‌ها باعث تشویق در پذیرش هرچه بیشتر آنها و به‌کارگیریشان در عمل می‌شود. فارل و کوپین (۲۰۰۳) بدین نتیجه رسیدند جایی که مخاطبان (یا حداقل نمایندگان آنها) خود نویسندگان آیین نامه‌ها هستند، چون فکر می‌کنند منافع آنها در تدوین آن آیین نامه‌ها مدنظر قرار گرفته است، در نتیجه راحت تر آن آیین نامه‌ها را می‌پذیرند و در عمل به‌کار می‌گیرند. پیامد مهم دیگر این روش آن است که باعث تاکید مستمر روی آیین رفتار حرفه‌ای، از سوی خود اعضای حرفه می‌شود. استفاده مستمر از راه‌های ارتباطی برای ارتقای مسئولیت پذیری در قبال جامعه باعث افزایش همسویی و هماهنگی ارزش‌ها می‌شود.

رسیدگی به شکایات و فرایندهای انضباطی پذیرفته شده از سوی نهادهای حرفه‌ای حسابداری به مثابه موانعی در مقابل تخلفات آتی اعضا بشمار می‌رود. نظارت و اعمال مجازات‌های مربوط موجب می‌شود اعضای حرفه حسابداری برای تامین منافع خود از راه‌های غیر اخلاقی، منافع عمومی را پایمال نکنند. زیرا می‌دانند که در این صورت مجازات شده، مشمول جریمه می‌شوند یا اینکه عضویت آنها باطل می‌شود. به علاوه، اعضا در صورتی ابزارهای کنترلی را می‌پذیرند که مطمئن باشند منافعشان به میزان کافی از سوی نهاد حرفه‌ای در نظر گرفته شده است.

نتیجه گیری

در این مقاله ضمن مروری بر مفاهیم منافع عمومی و اخلاق حرفه‌ای، الگوی پیشنهادی امتیازنامه متوازن در حرفه

پیشنهادی امتیازنامه متوازن ساختار و چارچوبی را برای تسهیل پذیرش مسئولیت در قبال عموم از سوی حرفه ارائه می‌دهد. مقاله حاضر به دنبال فراهم ساختن چارچوبی جهت آمیختن مسئولیت حفظ منافع عمومی و تمامی جنبه‌های دیگر حرفه حسابداری نبوده است بلکه به منزله یک تحقیق اکتشافی برای یافتن پاسخ در زمینه یکی از مهمترین مسائل اثرگذار روی حرفه حسابداری بوده است.

منابع

"استراتژی جامعه حسابداران رسمی ایران بر مبنای قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی" (۱۳۸۴)، فصلنامه حسابدار رسمی، سال دوم، شماره ۴، ص ۱۴-۱۲.

آیین رفتار حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۳، نشریه شماره ۲.

آقایی، محمدعلی، مجید، علیجانی، "بررسی فاصله انتظارات در حسابداری"، ۱۳۸۱، دانش حسابداری، دوره جدید، سال دوم، شماره ۲.

اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری - آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۷۷، کمیته فنی سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۳.

قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۴، شرکت اطلاع رسانی بورس اوراق بهادار.



شخصی اعضا و نهادهای حرفه‌ای حسابداری را می‌توان با یکدیگر همسو کرد تا به عقاید و ارزش‌های یکسانی دست یافت. الگوی امتیازنامه متوازن ارائه شده نشان می‌دهد که چگونه این عوامل قابل تبدیل به چارچوبی جهت دستیابی به یک مسیر راهبردی واحد هستند.

هرچند الگوی امتیازنامه متوازن، تنها راهکار کلی برای حل چالش رعایت بیشتر اصول اخلاقی در حرفه حسابداری نیست، با این حال، چارچوبی سودمند برای بهبود و کنترل تغییر فرهنگی فراهم می‌آورد. بسیاری از نهادهای حرفه‌ای حسابداری، حمایت از عموم را بعنوان یک عنصر کلیدی در برنامه‌ها و برنامه راهبردی خود منظور کرده‌اند. این موضوع و نیز تلاش‌های صورت گرفته جهت ارتقای آیین‌های رفتار حرفه‌ای، مبین تاکید و تعهد قوی نهادهای حرفه‌ای حسابداری برای حفظ منافع عمومی است. به هر حال، میزان اعتبار حرفه حسابداری به بررسی مستمر و در نظر گرفتن روش‌های جدید و ابداعاتی برای حفظ و ارتقای آن نیاز دارد. چالش حاضر حصول اطمینان از این موضوع است که تمام اعضای حرفه حسابداری مسئولیت خود در قبال عموم را پذیرفته باشند. الگوی

Askary, Saeed & Olynyk, Mark, 2006, "Public interest, Ethics, and the Balance scorecard: Implications for the Accounting Profession", Australian Accounting Review, Vol.16, No.1

Canning, Brendan O'Dwyer, 2001. "Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest?," European Accounting Review, Taylor and Francis Journals, vol. 10(4), pages 725-749, December.

Chandler R.A Critics, 1999, 'Use of satire against the auditing profession: a short historical note, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Volume 12, Number 1, pp. 12-13(2)

Chesley, Julie A.; Wenger, Mike S. 1999, Transforming an Organization: Using Models to Foster a Strategic Conversation, California Management Review, 41 (3)

Farrell, B., Cobbin, D.M. 2000, A Content Analysis of Codes of Ethics from Fifty-seven National Accounting Organizations, Business Ethics: A European Review, 9, 3, pp. 180 - 190, Blackwell Publishers, Oxford, UK, July..

Henderson, S. and Henderson, E., 2001, "A note on

ment, Business Ethics: A European Review", Volume 12 Issue 3 Page 246 - July 2003
 Rohm 2004, "A balancing Act", pform, 2, 2:1-8.

بی‌نوشت

۱- مقاله حاضر برگرفته از مقاله سعید عسکری، مارگ اولینیک (۲۰۰۶)

است که با توجه به شرایط ایران بازنگری شده است.

- 2-Strategy
- 3-CLERP 9
- 4-Johnson
- 5-Rampersad
- 6-Farrell & Cobbin
- 7-Chandler
- 8-Canning & O'Dwyer
- 9-Preston et al,1995;Henderson and Peirston,2002
- 10-IFAC
- 11-IFAC,2004
- 12-Willmolt,1990;Henderson&Henderson,200
- 13-Norreklit,2000;Otlet, 1999
- 14-Rohm
- 15-Johnsen
- 16-Chesley&Wenger
- 17-Quick
- 18- Accounting Foundation Review Board

the public interest and ethical Behavior" ,Australian Accounting Review 11,p 68-72.

Henderson, person, 2002, issues in financial accounting, Prentice Hall, Australia.

International federation of accountants, 2004, Proposed revised code of ethics for professional accountants, exposure draft, FACT ethics committee, October.

Kaplan, R. and Norton, D. 1996, "The balanced scorecard: translating vision into action," Harvard Business School Press, Boston.

Johnsen,2001, A. Balanced scorecard: theoretical perspectives and public management implications , Managerial Auditing Journal, Volume 16, Number 6, pp. 319-330(12)

Otley, D, 1999,"Performance management: a framework for management control systems research". Manage. Acc. Res. 10, 363-382.

Preston, Alistair M.,Cooper, David J.Scarbrough, D. Paul Chilton, Robert C. (1995), "Changes in the code of ethics of the U.S. accounting profession, 1917 and 1988: The continual quest for legitimating", Accounting, Organizations and Society,vol20, (August),P 507-546.

Quick, 2003," In the public interest?" Accountancy,September:22.

Rampersad , Hubert K. (2003)," Linking self-knowledge with business ethics and strategy develop-

