

حسابداری، قدرت و دانش با تأکید بر دیدگاه میشل فوکو

محمد مهدی مؤمن زاده

دانشجوی کارشناسی حسابداری و
کارشناسی حقوق

دکتر غلامحسین تقی نتاج

استادیار دانشگاه امام حسین(ع)

چکیده

در این مقاله ریشه‌های تاریخی حسابداری و رابطه دو سویه آن با قدرت در سایه روشهای دیرینه‌شناسی و تبارشناسی فوکو بررسی می‌شود. دیرینه‌شناسی، شیوه کشف دانایی و پیشبرد دانش است و تبارشناسی کشف موقعیت تاریخی آن پدیداری که بناست، شناخته شود. هم‌چنین تبارشناسی شیوه کشف تأثیر قدرت و کردارهای غیرگفتمانی بر گفتمان دانش نیز هست. دیرینه و تبار حسابداری تغییرات آن همراه با تغییر ایستمه‌ها و شکل‌گیری گفتمان علمی حسابداری، تحت تأثیر قدرت و سرمایه‌داری را نشان می‌دهد.

کلید واژه‌ها: ریشه‌های تاریخی حسابداری، ارتباط قدرت و دانش، میشل فوکو، گفتمان علمی حسابداری.

مقدمه

نو تاریخ‌گرایان بر محمل زمان نمی نشینند تا تنها با این محمل نشینی از دهلیزهای هزار توی تاریخ عبور کنند و در اندازه وقایع نگاران و کاتبان به ادراک تاریخ نائل آیند. آنان به «تاریخی بودن نظریه» می اندیشند و به روش نو تاریخی گری به ریشه‌های تاریخی هر نظریه توجه می کنند؛ چرا که هر نظریه ای در خاک لحظه ای معین از تاریخ ریشه دارد و با جنبه های دیگر حیات اجتماعی و فرهنگی آن لحظه در توازی و تفاهم است. هر متنی در ملتقای تحولات سیاسی، ادبی، سبکی، فکری، زبان شناختی و فنی زمان خویش شکل می گیرد (میلانی، ۱۳۷۸: ۹). نو تاریخ‌گرایی به روش فوکویی^(۱) آن به «دیرینه شناسی» می پردازد و از «دیرینه گرایی» می گریزد تا «دیرینه فهمی» به وجود آورد نه «دیرینه گرایی». مفاهیم دیرینه شناسی^۱ و تبار شناسی^۲ از عناصر و دقایق گفتمانی میشل فوکو است که در گستره مفهوم اساسی گفتمان^(۲) مطرح می شود.

هدف دیرینه شناسی، توصیف سابقه ای از احکام است که در عصر و جامعه ای خاص رایج است. این سابقه، خود موجد مجموعه قواعدی است که اشکال بیان، حفظ و احیای احکام را مشخص می کند.

تبارشناسی، پیدایش علوم انسانی و شرایط امکان آنها را به نحو جدایی ناپذیری با تکنولوژیهای قدرت مندرج در کردارهای اجتماعی پیوند می دهد (بشیریه، ۱۳۷۶: ۲۲).

در این مقاله، شناخت دیرینه و تبار حسابداری مورد نظر است؛ یعنی شناسایی شیوه امکان، شکل گیری و تحقق گفتمان حسابداری در صورتبندیهای مختلف

دانایی و هم چنین شناسایی ارتباط حسابداری و سرمایه داری و کشف نسبت میان قدرت و دانش حسابداری.

این پژوهش ادعای کشف همه واقعیات مربوط به مبحث مورد بررسی را ندارد و از زاویه ای تاریخی - فلسفی به جنبه ای خاص از مباحث حسابداری می پردازد و حداکثر توضیحی و یا تحلیلی است که در جهت غنای ادبیات و نظریه حسابداری به توضیحا و تحلیلهای ممکن دیگر افزوده است.

دیرینه و تبار دیرینه شناسی و تبار شناسی

فوکو در مقدمه کتاب دیرینه شناسی دانش می نویسد: برخلاف مورخان گذشته که می کوشیدند. نوعی تداوم و پیوستگی را در تاریخ نشان دهند، اکنون شاهد ظهور نوع تازه ای از نگرش تاریخی بخصوص در حوزه هایی چون تاریخ اندیشه و تاریخ علم هستیم که روی ناپیوستگی تأکید دارد. در این نگرش تازه، تاریخ، دستخوش گرایشها و جریانهای متداخل و متقاطعی است که نمی توان آنها را تابع یک طرح خطی یا قانون واحد دانست (تاجیک، ۱۳۷۹: ۶-۲۹۵).

بسیاری از شارحان افکار فوکو اندیشه های او را به دو دوره دیرینه شناسی (پیش از ۱۹۷۰) و تبارشناسی (پس از ۱۹۷۰) تقسیم می کنند ولی او ابزار تحلیل دیرینه شناسانه اش را در آثار بعدی خود همچنان به کار برده است.

دیرینه شناسی، شیوه تحلیل قواعد نهفته و ناآگاه تشکیل گفتمانها در علوم انسانی است. به طور خلاصه دیرینه شناسی مطالعه بایگانی است که توسط مجموعه ای از احکام و قواعد ناظر بر ترکیب و تغییر آنها شکل گرفته است. بایگانیه نظام حاکم بر شیوه های سخن گفتن و اندیشیدن در دوره های تاریخی خاص است که هرچه فاصله ما از آنها بیشتر باشد، توصیف و تبیین آنها آسانتر است (سلطانی، ۱۳۸۴: ۴۳).

هدف دیرینه شناسی تحقیق در شرایطی است که در آن سوژه ای (مثلا دیوانه یا بیمار) به عنوان موضوع ممکن شناخت ایجاد و ظاهر می گردد (بشیریه، ۱۳۷۶: ۱۶). فوکو در نظم اشیا^(۳) با استفاده از تحلیل گفتمان، تحلیلی دیرینه شناسانه از شرایط امکان پیدایش علوم اجتماعی و انسانی به دست داد و در پی کشف قواعد گفتمانی نهفته در پس صورتبندیهای خاص دانش بود. قواعدی که از عرصه آگاهی دانشمندان خارج است اما در تکوین دانش و گفتمان نقش دارد. از نظر او حقیقت محصول گفتمانهاست و لذا جستجوی حقیقت ناب بیرون از گفتمانها بیهوده است. هدف فوکو جستجوی نظام های مختلف دانش و گفتمانهایی است که تعیین کننده درست و غلط است. به همین دلیل به بررسی قواعدی می پردازد که تعیین می کند در یک دوره تاریخی خاص چه احکامی به عنوان احکام درست و معنادار پذیرفته می شود (یورگنسن^۱ و فیلیپس^۲، ۲۰۰۲: ۳۹).

موضوع تحلیل دیرینه شناسانه، روشهای گفتمانی است که بنیاد بدنه ای از معرفت را تشکیل می دهد، از درون چنین معرفتی ممکن است گفتمانی علمی بیرون بیاید (بشیریه، ۱۳۷۶: ۲۱).

فوکو در اجرای طرح دیرینه شناسی خود از مفهوم ایستمه^۳ یا نظام دانایی استفاده می کند و نظام دانایی هر دوران نظمی است که براساس آن می اندیشیم (برنز^۴، ۱۳۸۲: ۹۱)؛ به عبارتی ایستمه، مجموعه روابطی است که در عصر خاص وحدت بخش کنشهای گفتمانی است... به تعبیری دیگر منظومه ای از مناسبات حاکم بر یک دوره است که دانشها از دل آن بیرون می آید (ضیمران، ۱۳۷۸: ۵۲). از نظر فوکو صورتبندیهای دانایی که شکل دهنده شرایط عقلانیت هر فرهنگ است،

سرسختانه پیشا عقلانی است. آنها مبنای خرد و منطق قرار می گیرند، حال اینکه خود عاری از خرد و منطق است. از این رو تحول از یک عصر به عصر دیگر تکاملی نیست. دگرگونی از یک صورتبندی دانایی به صورتبندی دیگر، بیانگر جایگزینی ناگهانی و نامنتظر یک فضای تجربی دانش با فضایی دیگر است و نشان پیشرفت دانش نیست (برنزی، ۱۳۸۲: ۹۲) بلکه هر عصر در مقایسه با دوران دیگر، هویت و گوهر متفاوتی دارد.

فوکو نظام دانایی غرب را از دورهٔ رنسانس به چهار سامان تقسیم می کند: سامان ما قبل کلاسیک تا اواسط قرن هفدهم (عصر رنسانس)، سامان کلاسیک تا پایان سدهٔ هجدهم، نظام مدرن که تا سالهای ۱۹۵۰ ادامه داشت و سامان کنونی که از دههٔ ۱۹۵۰ شروع شده است و تا زمان حال ادامه دارد. ویژگی اپیستمهٔ رنسانس، شباهت به منزلهٔ شکل دانش است. دانش عصر رنسانس با عدم تمایز میان اشیا و نشانه‌ها^(۴) تعریف می شود (میلر^۱، ۱۳۸۴: ۱۹۶). نشانه مقید به رابطهٔ شباهت میان واژگان و چیزها بود. برای شناخت چیزها باید نشانه‌های قابل مشاهده‌ای ردیابی می شد که طبیعت بر سطوح چیزها قرار داده بود. واژگان در دوران کلاسیک بیانگر چیزها شد و نه همانند آنها. دال و مدلول در دوطرف طیف بازنمایی قرار گرفت و تحلیل جانشین تمثیل شد. در دوران مدرن، واژگان توان بیانگری خود را از دست داد و «فعل»، جای «اسم» را گرفت. کار کردن و زیستن با تحلیل بیانگری و بازنمود بیان نمی شد و تمایز میان واژگان و چیزها قطعی شد.

تحلیل ثروت در دورانهای مختلف

سده شانزدهم، توانایی پول در ارزیابی کالاها و قابلیت مبادله ای آن را برحسب ارزش ذاتی آن می دانست (میلر، ۱۳۸۴: ۲۱۰). اما در عصر کلاسیک، پول نمود و نمایش ثروت شد؛ یعنی ماهیت عیاری و توزینی خود را از دست داد و ماهیت دلالتی یافت و ارزش هر سکه روی آن حک شد. پول ثروت می شود چون نشانه است؛ به عبارتی پول از آن رو به ثروتی واقعی بدل می شود که به منزله بازنمایی عمل می کند و روابط میان ثروت و پول دیگر از نوع «ارزشمندی» فلز نیست، بلکه بر گردش و مبادله مبتنی است (میلر: ۲۱۱). در این دوره شکلهای متفاوت ثروت فقط درون نظام کلی مبادله با یکدیگر ارتباط دارد. در سده هجدهم، اوراق بهادار نیز وارد بازار شد. در واقع، این اوراق بهترین نمود نشانه شناسی جدید بود؛ یعنی دلالت وضعی لفظی در آن نقشی انکار ناپذیر یافت (ضمیران: ۱۱۴). سنجش ثروت بر پایه بازنمایی استوار شد؛ حتی ارزش طلا برحسب ارزش پول تعیین، و پول، وسیله تحلیل و نمایش ثروت شد. در دوران مدرن چیزی متمایز به نام کار (نزد آدام اسمیت^۱ و دیوید ریکاردو^۲)، که بعدها مارکس^۳ آن را با مفهوم نیروی کار جایگزین کرد) مبنای ارزش کالاها دانسته شد (احمدی، ۱۳۷۳: ۲۳۴). هم ارزی ای برقرار شد که بر مبنای آن، آنچه از جنس کالا نیست، مبادله می شود. امکان مبادله و سامان دهی نظم آن بر کار و شرایط کار مبتنی است؛ شرایطی که نسبت به بازنمایی آن بیرونی است (میلر: ۲۱۳).

روند تاریخی پول

مبادله هر کالایی با هر کالایی که مورد نیاز بود ← نیازی به پول نبود.
 مبادله هر کالایی با یک کالای مشخص ← پیدایش پول فلزی
 مبادله هر کالایی با یک ارزش حقوقی مکتوب ← معنای جدید پول به این معنا که پول، کالا نیست.
 مبادله هر کالایی با یک ارزش مجازی ← پول الکترونیکی

نمودار شماره ۱- روند تاریخی پول

تبارشناسی

فوکو در تبارشناسی تنها با گفتمان سر و کار ندارد بلکه روابط دانش و قدرت و پیوند صورتبندیهای گفتمانی با حوزه های غیرگفتمانی، کانون اصلی این روش است. در آثار تبارشناسانه فوکو دیرینه شناسی به عنوان مکمل روش تبارشناسی در تحلیل «گفتمانهای موردی» همچنان به کار گرفته شد. وی در چرخش فکری خود، به استخدام مفهوم دیگری تحت عنوان «dispositif» می پردازد و آن را جایگزین اپیستم می کند. «dispositif» شامل همه عناصری است که در معرفت دخالت دارند؛ اما احياناً خارج از اپیستمه قرار می گیرند. این شبکه های معنا ناهمگن است و شامل گفتمانها، نهادها، قواعد و قوانین و ... می شود. فوکو در تبارشناسی با توسل جستن به این مفهوم است که می تواند روابط قدرت و دانش را بررسی کند؛ کاری که با دیرینه شناسی امکان آن نبود.

از دیدگاه تبارشنا سان هیچ گونه ماهیات ثابت، قوانین بنیادین و یا غایبات متافیزیکی در کار نیست. تبارشناسی در پی یافتن گسست ها در حوزه هایی است که

دیگران در آنها چیزی جز روند تکامل مستمر نیافته اند (دریفوس^۱ و رایینو^۲، ۱۳۷۶: ۲۰۶).

فوکو در هر دو روش دیرینه شناسی و تبارشناسی به جای نقطه آغاز و منشأ از تفرق، تفاوت و پراکندگی سخن به میان می آورد. تبارشناسی لحظه ظهور را نقطه عالی فرایند تکامل نمی داند، بلکه از هویت بازسازی شده اصل و منشأ و پراکندگیهای نهفته در پی آن سخن به میان می آورد.

در تبارشناسی می آموزیم «تکامل» در واقع تحول نیست و صرفاً نمایش تنوع است. فوکو در پیشگفتار تاریخ دیوانگی می نویسد که در پی «نقطه صفر یا نقطه آغازی» است که «ما را به تجربه ناب و بی تفاوت» برساند؛ تجربه ای هنوز تقسیم نشده از ذات تقسیم. در کشف نسبت میان قدرت/ دانش یعنی درونمایه ای که فوکو عمری به آن اندیشید به شکلی دیگر در پی این تجربه بود. پس زمینه ای از مفاهیم، نظریه ها و قوانین علمی را یافت که درست یا غلط به علم مشهور شده است و به تجربه شکل می دهد و از این رهگذر به قدرت می پیوندد (احمدی: ۲۲۸).

انسانها با تولید حقیقت و ضرورت برخورد و دیگران حکومت می کنند و هدف تبارشناسی فوکو آشکار کردن این موضوع است. نتیجه تحلیل تبارشناسانه فوکو این است که خواست حقیقت در علم بیانگر خواست سلطه و حاکمیت است (حقیقی، ۱۳۷۹: ۱۹۱).

فوکو معتقد است باید پذیرفت که قدرت، دانش را تولید می کند (ونه صرفاً با مهیا کردن زمینه برای دانش به دلیل خدمت دانش به قدرت و نه صرفاً با استفاده از دانش به دلیل مفید بودن آن) بلکه باید پذیرفت که قدرت و دانش مستقیماً بر یکدیگر دلالت دارند. باید پذیرفت که نه مناسبات قدرتی بدون ایجاد حوزه ای از

دانش همبسته با آن وجود دارد و نه دانشی که مستلزم مناسبات قدرت نباشد و در عین حال مناسبات قدرت را پدید نیاورد (فوکو، ۱۳۷۸: ۴۰-۳۹).

قدرت در نظر فوکو از برداشتهای متعارف از قدرت بسیار متفاوت است. قدرت چیزی نیست که مثلاً آن طور که ویر می گوید در دست حاکمان و فرمانداران است و فرمانبرداران فاقد آن هستند.

قدرت صرفاً سرکوبگر نیست بلکه نیرویی مولد است که «سازنده گفتمان، دانش، بدن ها و ذهنیتهاست» (یورگنسن و فیلیس: ۱۳).

قدرت مدنظر فوکو قدرتی بدون فاعل ولی نیت مند و هدفمند است؛ از چیزها عبور می کند و تولیدشان می کند؛ سبب لذت می شود؛ دانش می سازد و گفتمان تولید می کند؛ باید آن را به منزله شبکه ای مولد در نظر آورد که در کل بدنه اجتماع جاری است؛ بسیار فراتر از چیزی منفی که نقش آن سرکوب است (فوکو، ۱۹۸۰: ۱۱۹). فوکو معتقد است مکانیسم های قدرت مدرن در سده های ۱۷ و ۱۸ پیدا شدند و از طریق نظامهای رقابتی و شبکه اجبارهای مادی بر بدنهای اعمال گردید. وی این قدرت جدید را «قدرت انضباطی» می نامد که پیدایش و اعمال آن به گونه جدایی ناپذیری با پیدایش دستگاه های خاص دانش و تکوین علوم انسانی پیوند داشته است. قدرت انضباطی مدرن همه جا حاضر و همواره گوش به زنگ است و حتی خود کسانی را که مسئول کنترل هستند بی وقفه کنترل می کند. این نظم انضباطی که توسط قدرت پدید آمده است برای اینکه همواره تداوم یابد به دانش نیازمند است. علوم انسانی که فوکو در دیرینه شناسی آنها را صرفاً با ایستمه‌ها و گفتمانها در پیوند می دانست در اینجا با قدرت جامعه انضباطی پیوند می خورد.

فوکو در تبارشناسی به گسترش نظریه ای مبتنی بر قدرت/ دانش پرداخت که شرایط امکان و وجود کل امور و پدیده های اجتماعی را تبیین می کند. او معتقد

است دانش بر پایه حقیقتی ثابت مبتنی نیست و محصول روابط قدرت است (سلطانی: ۴۴). از نظر او هیچ حقیقت بنیادینی برای کشف شدن وجود ندارد؛ زیرا اساساً حقیقت برساخته ای گفتمانی است و نظامهای دانایی مختلف تعیین می کنند که چه چیزی درست و چه چیزی نادرست است (یورگنسن و فیلیس: ۱۳). باید گفت تبارشناسی بیشتر کشف تاریخ امروز است تا تاریخ گذشته و این کار در پرتو فهم تمایز میان امروز و گذشته میسر است. تبارشناس رشته ای از رخدادها را به بحث نمی گذارد که سرانجام به امروز می رسد، بلکه گونه دیگر بودن هر رخداد برایش مهم است (احمدی: ۲۲۷). آنچه در نظر فوکو است وجه تمایز، شیوه خاص پیشرفت هر رخداد و جستجوی ردپایی از امروز در زمان گذشته است. خلاصه اینکه گفتمان بسان یک بنای تاریخی در خود و برای خود معنا دارد و از اینجا هم معنای دیرینه شناسی و هم تمایز آن با تبارشناسی فهمیده می شود. دیرینه شناسی کشف شکلهای دگرگونی آن صورتبندی نهایی است که در آن دانش ممکن می شود؛ شکل می گیرد و تحقق می یابد و تبارشناسی کشف موقعیت تاریخی آن پدیداری است که می خواهیم بشناسیم.

دیرینه شناسی حسابداری

حسابداری محصول و رهاورد رنسانس ایتالیایی هاست. نیروهایی که باعث شده است اروپا تجدید حیات نماید همانند نیروهایی بودند که موجب پیدایش حسابداری شدند. حتی برخی بر این باورند که اگر پیدایش حسابداری و ثبت دو طرفه نبود، یعنی همان روشی که چارچوبی ارائه کرد و سرمایه داری خصوصی توانست در درون آن ثروت ایجاد کند (ثروتهایی که از هنرمندان و موسیقی دانان و نویسندگان حمایت کردند). این نیروها نمی توانستند به میزان کافی پیشرفت کنند تا به دنیای

کنونی ما شکل بدهند. ابداع سیستم ثبت دوطرفه توسط پاچولی^۱ در قرن چهاردهم در واقع نقطه عطفی در تاریخ دانش حسابداری است. اندیشمندانی چون نیچه^۲ (فیلسوف)، ماکس وبر^۳ (جامعه شناس)، سومبارت^۴ (تاریخ دان) و شومپتر^۵ (اقتصاددان) سیستم دفترداری دوطرفه را به لحاظ تأثیر قابل ملاحظه و تسهیل پیشرفتهای بعدی و تحول جامعه بشری ستودند (کاکوئی نژاد، ۱۳۷۱: ۹۳).

شاید سخن گزافی نباشد که بگوییم روش ثبت دوطرفه، میراث ماندگاری است که در آن همسانی (کیان نوزایی) هنوز متبلور است و آنچه با ایستمه های مختلف تغییر کرده کاربرد این روش است. ماتسیج^۶ معتقد است هر معامله یا جریان اصولاً دو بعد دارد: یک جنبه اصلی و یک جنبه مخالف (بدین سبب از عبارت جنبه اصلی و جنبه مخالف استفاده شده است تا از عبارت دروندادها و بروندادها پرهیز شود؛ زیرا از ذات این دو واژه بوی واژگان «بدهکار» و «بستانکار» به مشام می رسد و از این دو واژه هم بوی بسیار تند فرایند ثبت فنی به مشام می رسد.)؛ به بیانی دقیقتر اصل یاد شده بیانگر این است که دسته ای از رویدادهای اقتصادی هست که با یک طبقه بندی مقداری دو بعدی (در درون یک مجموعه از طبقه ها) هم شکل هستند (ریاحی بکلویی، ۱۳۸۱: ۷۲) و به واسطه این همسانی و هم شکلی قابل شناسایی هستند. «بدهکار» یک بعد و «بستانکار» بعد دیگر را نشان می دهد و بدهکار کردن وارده ای به بستانکار کردن همانند وارده ای دیگر می انجامد. رویدادی را با همانندی با طبقه ای و بعد را با همانندی با بعد دیگری می شناسیم؛ همانگونه که در رنسانس چیزها را با همانندی با چیزها می شناسیم.

همین امر در تحلیل ثروت هم رایج بود و ارزشمندی پول ناشی از همانندی آن با

1 - pacioli
3 - Weber, M
5 - Shumpiter

2 - Nitetshe
4 - Sumbart
6 - Matcch

ذاتش بود و باید در ثبتهای حسابداری نیز انعکاس می یافت؛ لذا ثبتها به صورت کامل تشریحی بود.

پاچپولی می گوید: نه تنها نام خریدار و فروشنده ثبت می شد بلکه شرحی در مورد وزن، اندازه و قیمت کالا، شرایط دریافت یا پرداخت وجه نقد، نوع پول و ارزش تبدیل نیز نوشته می شد (همان: ۱۸).

سده شانزدهم توانایی پول در ارزیابی کالاها و قابلیت مبادله ای آن را بر حسب ارزش ذاتی اش می دانست. سده هفدهم این رابطه را وارونه و کارکرد مبادله ای را به بنیانی برای ویژگیهای پول در ارزیابی و جایگزینی بدل کرد. مبادله به فراگردی تبدیل شد که در سایه آن، ثروت به نمایش در می آمد.

از این رو همه انواع ثروت در جهان تا آنجا که بخشی از نظام مبادلاتی را تشکیل می داد با یکدیگر مرتبط می شد و ثبتهای حسابداری منعکس کننده معاملات و بازنماینده ثروت بود. سده هفدهم با شروع فعالیت شرکتهایی همچون شرکت هند شرقی همراه بود. رشد و گسترش چنین شرکتهایی به سرمایه های کلان نیاز داشت که از راه انتشار سهام و ورود اوراق بهادار به بازار تأمین شد. این اوراق بهترین نمود نشانه شناسی جدید بود. بدون این نشانه پولی، ثروتها بی تحرک، بی فایده و گویی ساکت می ماندند. نیاز به سرمایه بیشتر سبب تأسیس بانکها شد و در همین دوران، بازار بورس نیویورک هم فعالیت خود را آغاز کرد.

فوکو می گوید در آخرین سالهای سده هجدهم، گسستی در سرتاسر سطح دانش روی داد. دانش، دیگر از طریق طبقه بندی عمومی، سازمان نمی یافت، بلکه مقابل حوزه ای متشکل از ساختارهای ارگانیک روابط درونی و کارکرد کلی شان بود (میلر: ۲۱۲).

البته هر جا کارکرد مطرح می شد زمان نیز با آن متلازم بود. از این پس ثروت را

باید در فراگرد تولید جستجو می کردند. به گفته فوکو در قرن هفدهم هنوز اهمیت مفهوم تولید روشن نبود (ضمیران: ۱۱۹).

آدام اسمیت مهارت نیروی کار و نسبت کار تولیدی به کار غیر تولیدی را عوامل افزایش ثروت می دانست. به باور او کلید حل مشکلات نخست در تقسیم کار و کلید حل مشکلات دوم در انباشت سرمایه است. در واقع اسمیت با طرح عنصر زمان در فراگرد کار چند عامل را در تحلیل خود به کار گرفت: نخست به عامل انسان، یعنی زندگی، محدودیت و سپس مرگ او و بعد به مفهوم تولید (یعنی کار و سرمایه) توجه کرد. این عوامل را باید مفاهیم کلیدی در سامان مدرنیته به شمار آورد (ضمیران: ۱۲۱).

به طور خلاصه قبل از اوایل قرن نوزده تقریباً تمامی مبادلات مالک (کارفرما) و افرادی که در خارج سازمان بودند، صورت می گرفت. مواد اولیه از فروشندگان آن خریداری، کار بر مبنای پارچه کاری انجام، و نهایتاً کالای ساخته شده به مشتریان فروخته می شد؛ نه سطوح مدیریتی وجود داشت و نه کارکنان دائمی. معاملات در بازار صورت می گرفت و معیار موفقیت واضح و روشن بود. فزونی وجوه نقد حاصل از فروش، نسبت به مجموع پرداختها بابت داده های تولید، که عمدتاً شامل کار و مواد بود، میزان موفقیت را به روشنی نشان می داد (ویژگی ایستمه این دوران بازنمایی است و وجه نقد بازنماینده ثروت بود). اما به عنوان یکی از نتایج انقلاب صنعتی و به منظور کسب سود از طریق مقیاس اقتصادی، مالکان مؤسسات قرن نوزده مجبور به سرمایه گذاری در فرایندهای تولید شدند (بدری، ۱۳۷۶: ۶۲). از این زمان به بعد، تحلیل سرمایه و تولید حوزه ای است که قوانین درونی خاص خود را دارد (میلر: ۲۱۳).

به منظور حداکثرسازی بازده سرمایه گذاریها، مالکان مجبور به استخدام طولانی

مدت کارکنان شدند تا هزینه ریسک ناشی از توقف و تجدید قراردادها را در بازار کار به حداقل کاهش دهند. حدود ۱۵۰ سال قبل با پیدایش سازمانهای هرمی (سلسله مراتبی) نیازهای تازه ای برای اطلاعات حسابداری به وجود آمد. نبود اطلاعات قیمت برای فرایندهای تبدیل در داخل سازمان (که قبلاً در بازار معاملات با قیمت معینی عرضه می شد)، مالکان (کارفرمایان) را به ایجاد معیارهایی به منظور نشان دادن کارایی حاصل از کار و مواد تبدیل شده به کالای ساخته شده ترغیب کرد. در این دوران، که کار مبنای ارزش کالاهاست، هنوز از روش ثبت دو طرفه استفاده می شود؛ ولی با دگرگونی در سطح ایستمه، مجموعه ای از مفاهیم و صورتبندیهای جدید به سیستم حسابداری وارد اختراع سیستم تولید به وسیله دستگاه ها و تولید انبوه باعث شده است که بهای تمام شده داراییهای ثابت، بخش مهمی از هزینه تولید و فرایند توزیع را به خود اختصاص دهد و در نتیجه مفهوم استهلاک اهمیت بیشتری یافت. با توجه به اینکه مدیریت نیاز به اطلاعاتی درباره بهای تمام شده تولید داشت و نیز هزینه ای را که باید به موجودی کالا تخصیص داد افزایش می یافت، سیستم حسابداری صنعتی اهمیت زیادی پیدا کرد (هندریکسان^۱ و ون بردا^۲، ۱۳۸۴: ۵۵).

روشهای نوین هزینه یابی، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی و فرایندهایی همچون مدیریت بر پایه استثنا، گزارشگری ایفای مسئولیت، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تجزیه و تحلیل انحرافات و مغایرتها به عنوان ابزارهای کنترل، برنامه ریزی و بودجه بندی در خدمت سرمایه داری قرار گرفت تا با هدایت فعالیتها به سمت هدفها به کارایی فرایند تولید بیفزاید. از سوی دیگر نیاز به سرمایه های کلان و رشد شرکتهای سهامی به تفکیک مدیریت و مالکیت انجامید. سازمان جدید سرمایه، زمینه وظایف حسابداری را گسترده تر کرد و تهیه و ارائه

گزارشهایی لازم شد که سهامداران را از چگونگی اداره سرمایه هایشان، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران و گردانندگان مؤسسه و بالاخره آینده سرمایه گذارهایشان آگاه گرداند (میگز^۱ و دیگران، ۱۳۸۴: ۱).

در حسابداری مالی نیز فرایند رو به رشد گزارشگری بر مبنای وجه نقد با اجباری شدن استانداردهایی به منظور اعمال روش تعهدی به افول گرایید. با فروکش کردن گزارشگری جریان نقدی، نیاز به گزارشگری جریان منابع آشکار شد و صورت وجوه در مجموعه گزارشهای سالانه ظاهر شد (بزرگ اصل، ۱۳۸۴: ۲۱۷).

از پانصد سال پیش، که پاچولی کتاب خود را نوشت، تقریباً حسابداری تغییر عمده ای نکرده است. ابزارهای مختلف مالی به وجود آمده است که بدون تردید موجب گیجی وی خواهد شد، ولی پس از توضیح آنها و بیان اینکه اینها چیزی جز شکلهای جدیدی از بستانکار نیستند که باید در طرف چپ ترازنامه نوشته شوند، شاید مشکل زیادی نباشد (هندریکسان و ون بردا: ۵۹).

با فهم تجربه حسابداری و دریافتن اینکه کدام زمینه به گونه ای تاریخی به این تجربه شکل می دهد، پی می بریم که «تکامل» آن در واقع تحول نیست، صرفاً نمایش تنوع است. فهم بیشتر این تجربه مستلزم کشف نسبت میان قدرت/دانش است. تولید سرمایه داری و قدرت انضباطی کاملاً هماهنگ با یکدیگر عمل می کند و ساده انگاری است که بخواهیم آن دو را از لحاظ تاریخی جدا کنیم (میلر: ۲۴۵).

تبارشناسی حسابداری

مکانیسم های قدرت مدرن در سده های هفدهم و هجدهم پیداء، و از طریق نظامهای مراقبتی و شبکه اجبارهای مادی بر بدن ها اعمال شد. فوکو این قدرت

جدید را «قدرت انضباطی» می نامد که پیدایش و اعمال آن به گونه جدایی ناپذیری با پیدایش دستگاه های خاص دانش و تکوین علوم انسانی پیوند داشته است.

هدف اصلی قدرت انضباطی تولید انسانی بود که عنوان «بدنی رام و سربه راه» تلقی شود. این بدن رام می بایست در عین حال بدنی مولد نیز باشد؛ به عبارتی هدف کلی تکنولوژیهای انضباطی، «افزایش در سودمندی و سربه راهی» بود که بی تردید با پیدایش سرمایه داری پیوند داشت. فوکو استدلال می کند که تکنولوژیهای انضباطی اساس رشد و گسترش و پیروزی سرمایه داری به عنوان جنبشی اقتصادی را تشکیل می دادند. بدون حضور افراد با نظم و انضباط در درون دستگاه تولید، نیازهای جدید سرمایه داری برآورده نمی شد. به همین شیوه سرمایه داری بدون تمرکز، کنترل و ... ناممکن می بود (دریفوس و رابینو: ۲۴۵).

ویر معتقد است: بدون وجود دو عامل مهم زیر، که در پیدایش و تکامل سازمانهای فعال در سیستم سرمایه داری نقش داشته، بودن یک سازمان نوین معقول غیر ممکن می نماید. این دو عامل عبارت است از: جدا کردن امور تجاری از امور شخصی. وجود دفترداری بخردانه که رابطه نزدیکی با آن دارد.

سومبارت با عبارت زیر این دیدگاه را به بهترین شکل گسترش داد:

بدون وجود دفترداری ثبت دوطرفه نمی توان تصور کرد که سیستم سرمایه گذاری به چه شکلی درخواهد آمد. این دو پدیده از نظر شکل و محتوا رابطه ای تنگاتنگ با یکدیگر دارند. می توان مدعی شد که سیستم سرمایه داری دفتر داری ثبت دوطرفه را به عنوان ابزاری برای گسترش خود به وجود آورد. یا شاید برعکس، دفترداری ثبت دوطرفه موجب خلق سیستم سرمایه داری شده است.

این رابطه بین حسابداری و سرمایه داری به عنوان دیدگاه سومبارت شهرت یافته است. در این دیدگاه چنین استدلال می شود که ... نخست حسابداری منظم

(سیستماتیک) در قالب دفتر داری ثبت دوطرفه، باعث شد که کارآفرینان سیستم سرمایه داری فعالیت خود را برنامه ریزی، اجرا، و اثر این فعالیتها را اندازه گیری نمایند. دوم در سایه جدا کردن مالکیت از مدیریت امکان رشد شرکتهای سهامی فراهم آید (ریاحی بلکویی: ۳۳)

از نظر فوکو هیچ رابطه قدرتی بدون تشکیل حوزه ای از دانش مقدور نیست و هیچ دانشی هم نیست که متضمن روابط قدرت نباشد. در جامعه مدرن نظام قدرت خود را به شکل علم و رهایی می نمایاند و نمود اصلی آن در بهنجارسازی است. حسابداری نیز به عنوان یک ابزار کنترل و برای هدف بهنجار کردن در خدمت قدرت مدرن قرار دارد.

افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان از اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی به دنبال و در تداوم افزایش شرکتهای سهامی و توسعه و رونق بازارهای سرمایه و پول هدف حسابداری را از رفع نیازهای معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه های متعدد ذی حق، ذی نفع و ذی علاقه ارتقا داد و به کار حسابداری نقشی اجتماعی بخشید. این نقش اجتماعی، هم چنین دریافت مالیات بر درآمد و هم چنین ارائه گزارش به مالکان غایب اندیشه حسابرسی ترازنامه ها را سبب شد؛ چرا که سر به راه کردن، همناوا ساختن و قاعده پذیر کردن بی نظارت ممکن نیست و حسابرسی که می توان آن را همان «چشم قدرت» یا «نگاه انضباطی» در جامعه سراسر بین بنتهام^(۵) دانست، کارهای نخستین مخصوص حسابداری را مشخص کرد و بدین ترتیب موجب پیدایش حرفه حسابداری و تأسیس انجمن های حرفه ای حسابداری شد.

زایش تشکلهای و انجمنهای حرفه ای حسابداری نوع دیگری شد از نسبت دانش و اقتدار؛ همراه شدن اقتدار حقوقی با اقتدار بینش حسابداری. شکل نهادی این

«حسابداری رسمی» رازی دارد که فوکو آن را کشف کرده است. نهادی شکل می‌گیرد تا نهاد دیگری قدرت یابد. با سازمانها و تشکلهای حسابرسی، بنیان سازمانهای دنیای سرمایه داری را محکم می‌کنند. ویلیامسون^۱ معتقد است که مؤسسه سازمان یافته، که هویت شرکت را تشکیل می‌دهد، در عین اینکه وظیفه حداکثرسازی سود را دارد، ساختار نظارتی مؤثری نیز هست. به عنوان یک ساختار نظارتی، سازمان برای حداقل کردن هزینه های معاملات از طریق کنترل سازمان یافته فعالیت اقتصادی طراحی شده است (حساس یگانه: ۱۳۵).

چنین کنترلی شامل حسابرسیها و استفاده از معیارهایی است که برای سنجش عملکرد داخلی به کار گرفته می‌شود. در این راستا با پیدایش عملیات تولیدی در مقیاسی وسیع ... ضرورت تأکید بیشتر بر ثبت منافع درونی واحد تجاری - رقابتی و استفاده از ثبت حسابداری به عنوان راهی برای اعمال کنترل اداری بر شرکت به وجود آمد... و نمونه آن پیدایش حسابداری صنعتی در حوزه تولید بود (ریاحی بکلویی: ۲۱).

با پیدایش مدیریت علمی و افزایش استفاده از خدمات حسابداری صنعتی، که به بهبود و توسعه آنها انجامید، حسابداری مدیریت به عنوان رشته ای خاص شکل گرفت. حسابداری مدیریت در جهت انطباق با شرایط زمان و نیازهای برنامه ریزی و کنترل عملیات سرعت رشد یافت و اموری چون تجزیه و تحلیل تولید و بهای تمام شده، روشهای برنامه ریزی عملیات، تهیه بودجه های عملیات، تهیه بودجه های نقدی و سرمایه ای، مدیریت موجودیها و مدلهای قیمت گذاری را شامل شد.

رواج سیستم بودجه ریزی دولتی نیز سیستم حسابداری متناسبی را می‌طلبد که علاوه بر ثبت و ضبط درآمدها و هزینه ها، کنترل مخارج دولت را در محدوده

اعتبارات مصوب امکانپذیر سازد. این جریان به پیدایش حسابداری دولتی به صورت رشته ای متمایز انجامید.

به موازات این تحولات و در سایه نسبت قدرت / دانش، حرفه حسابداری و حسابرسی نیز رونق بیشتری یافت و تکنولوژی انضباطی آن با شیوه واقعی اعمال انضباط یعنی شیوه بهنجارسازی، سرمایه داری را تحت تأثیر قرار داد؛ چنانکه می توان دوره ای را که از ۱۸۸۷ آغاز می شود «سده حسابداران رسمی» نامید (هندریکسان و ون بردا: ۶۹). در آغاز این دوره، سیستم سرمایه داری، دوران شیرخوارگی خود را می گذراند. شرکتهای بزرگ مانند غولهای وحشی صحنه اقتصادی را در می نوردیدند. هیچ نوع اطلاعات مالی به مردم داده نمی شد و هیچ انتظاری نبود که این غولهای بزرگ صنعتی را ناگزیر سازد اطلاعاتی از استحکامات خود را به خارج بدهند. با وجود این، کمتر از یک سده بعد، «سرمایه داری مردمی» به وجود آمد که مردم عادی تشویق شدند در شرکتهای سهامی سرمایه گذاری کنند. شرکتهای هم با ارائه گزارشهای مالی اطلاعات نسبتاً زیادی به آنان ارائه کردند (همان: ۱۰۱-۱۰۰).

البته از آنجا که حسابداری برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، نتایج اقتصادی به بار می آورد، انتخاب استانداردهای حسابداری و استفاده از اصول برای توجیه آنها فقط دارای جنبه های فنی نیست و تحت تأثیر رابطه دو سویه قدرت و دانش قرار دارد.

نتیجه گیری

هدف فوکو از دیرینه شناسی به دست دادن تلقی جدیدی از تاریخ معرفت است. این تلقی برخلاف تعابیر تاریخی کلاسیک همچون اندیشه هگل، تاریخ را عرصه پیشرفت نمی داند. دیرینه شناسی بیش از هر چیز فرض را بر این می گیرد که تاریخ

معرفت، خطی و پیوسته نیست، بلکه ناپیوسته و منقطع است و در آن ایستمه ها با گسست های بنیادین از یکدیگر متمایز می گردند. تأکید بر گسست، نشاندهنده این است که وی نمی پذیرد که یک ایستمه نسبت به ایستمه قبلی ارزش بیشتری دارد و از راه پیشرفت حاصل شده است. از آنجا که بحث دلالتی، اساسی ترین مبحث در معرفت به شمار می رود در دیرینه شناسی، نسبی بودن قواعد دلالت و در نتیجه نسبی بودن دلالت را نتیجه می گیرد.

البته دیرینه شناسی فقط به کنشها و روابط درون گفتمانی می پردازد. اما فوکو در تأملات بعدی خود پی برد که استراتژیها و کنشهای غیر گفتمانی هم می تواند اهمیت زیادی داشته باشد؛ لذا در دوره تبارشناسی به تکمیل دیرینه شناسی پرداخت و عنصر قدرت را به مثابه کرداری غیر گفتمانی وارد نظریه خود کرد تا پیوند دانش را نه با حقیقت جویی مورد ادعای دانشمندان، بلکه با قدرت برملا سازد و بدین سان اصل و منشأ عام و جهانشمول آن را مورد تردید قرار دهد. وی سعی کرد مرکزیت قدرت و سلطه را در پیدایش علوم اجتماعی و گسترش آنها و در شکل گیری گفتمانها، حقیقتها و نهادها نشان دهد؛ به عبارتی نشان دهد دانش محصول روابط قدرت است و به وسیله آن تولید شود.

دیرینه شناسی حسابداری باز یافتن شرایط امکان حسابداری است و در پرتو آن می توان شکلهای دگرگونی صورت بندی نهایی گفتمان حسابداری را تحلیل نمود. گفتمان حسابداری با تغییر ایستمه های حاکم بر ثروت تغییر یافته و برای نشان دادن همسانی با ارزشهای ذاتی، بازنمایی مبادله و کارایی فرایند تولید، همواره ابزارهایی را در خدمت ثروت و سرمایه داری قرار داده است تا موقعیت و وضعیت واحدهای اقتصادی و تجاری مشخص گردد و بهبود یابد.

در پرتو تبارشناسی، رابطه دوسویه قدرت و حسابداری را می توان، تحلیل کرد؛

به عبارتی اگر چه اساس حسابداری با زمان پاجیولی شباهت زیادی دارد، رشته ها، معیارها و ابزارهای مالی گوناگون که نشان از همبستگی قدرت و دانش دارد، شکل گرفته است تا «قدرت انضباطی» به هدفش یعنی «بهنجارسازی» دست یابد. پدید آمدن حرفه حسابداری، که زمینه ساز «سرمایه داری مردمی» شد، شکل دیگری از همیاری دانش و قدرت است که هدفش «حکومت افراد بر خود» و پیدایش یک ارتباط «این همانی» بین تولید کننده و استفاده کننده اطلاعات مالی است.

دیرینه و تبار حسابداری نشان می دهد این علم با تکنیکها و تاکتیکهایش در جهت قاعده پذیر کردن، به نظم در آوردن و به هنجار کردن سیستم سرمایه داری گام برداشته و بر می دارد.

یادداشتها

- ۱- میشل فوکو (Foucault, M, 1926-1984) فیلسوف معاصر فرانسوی و استاد تاریخ نظامهای اندیشه در کلژدوفرانس فرانسه که نظریه های دیرینه شناسی و تبارشناسی از مهمترین پروژه های فکری اوست.
- ۲- گفتمان (Discourse) متشکل از تعداد محدودی از احکام است که می توان برای آنها مجموعه ای از شرایط وجودی را تعریف کرد؛ به عبارتی مجموعه ای از احکام را تا زمانی که متعلق به صورتبندی گفتمانی مشترکی باشند، گفتمان می نامیم.
- ۳- The order of Things (1973)، یکی از کتابهای میشل فوکو
- ۴- نشانه پدیده ای است که هم خودش باشد و هم مظهر مفاهیمی فراتر از وجود عینی خود.
- ۵- سراسر بین پیشنهاد جرمی بتهام (فیلسوف و اقتصاد دان قرن نوزدهم)، ساختن مرکزی در زندان که زندانیان را قادر کند تا در یک نگاه، تمامی زاویه های زندان را ببیند؛ به عبارتی نوعی آزمایشگاه قدرت است که با نظارت در رفتار انسانها نفوذ می کند و همه چیز را می بیند.

منابع فارسی

- احمدی، بابک (۱۳۷۳). مدرنیته و اندیشه انتقادی. (چاپ اول) تهران: نشر مرکز.
- پدری، احمد (۱۳۷۶). حسابداری مدیریت، تحلیلی بر بحران در نظریه و عمل. بررسی های حسابداری سال پنجم، شماره ۱۹ و ۱۸.
- برنز، اریک (۱۳۸۲). میشل فوکو. ترجمه بابک احمدی. تهران: نشر ماهی.

- بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۴). *حسابداری میانه*. جلد اول، تهران: سازمان حسابرسی.
- بشیریه، حسین (۱۳۷۶). «مقدمه مترجم» در هیوبرت دریفوس و پل رابینو. *میشل فوکو*. فراسوی ساختگرایی و هرمینوتیک، تهران: نشر نی
- تاجیک، محمد رضا (۱۳۷۹). *مجموعه مقالات گفتمان و تحلیل گفتمان*. تهران: نشر فرهنگ گفتمان
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). *فلسفه حسابرسی*. تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی
- حقیقی، شاهرخ (۱۳۷۹). *گذر از مدرنیته*. تهران: نشر آگاه
- دریفوس، هیوبرت؛ رابینو، پل (۱۳۷۶). *میشل فوکو: فراسوی ساختگرایی و هرمینوتیک*. ترجمه حسین بشیریه. تهران: نشر نی.
- ریاحی بکلویی، احمد (۱۳۸۱). *تئوری های حسابداری ترجمه علی پارسائیان*. تهران: دفتر پژوهش های فرهنگی
- سلطانی، سید علی اصغر (۱۳۸۴). *قدرت، گفتمان و زیان*. تهران: نشر نی.
- ضمیران، محمد (۱۳۷۸). *میشل فوکو، دانش و قدرت*. تهران: هرمس.
- فوکو، میشل (۱۳۷۸). *مراقبت و تنبیه*. (تولد زندان) ترجمه نیکو سرخوش و افشین جهاندیده. تهران: نشر نی.
- کاکوئی نژاد، محمدحسین (۱۳۷۱). *حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده بررسی های حسابداری*. سال اول، شماره دوم.
- لیتلتن، ای سی (۱۳۸۰). *ساختار تئوری حسابداری ترجمه حبیب الله تیموری*. تهران: سازمان حسابرسی.
- میگز، والتر؛ ویتینگتون، آر. ری و دیگران (۱۳۸۴). *اصول حسابرسی*. جلد اول ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری. تهران: سازمان حسابرسی.
- میلانی، عباس (۱۳۷۸). *تجدد و تجدد ستیزی در ایران*. تهران: نشر آتیه.
- میلر، پیتر (۱۳۸۴). *سوژه، استیلا و قدرت*. ترجمه نیکو سرخوش و افشین جهاندیده. تهران: نشر نی.
- هندریکسان، ال دان اس و ون برده، میکلا اف (۱۳۸۴). *تئوری های حسابداری*. جلد اول ترجمه علی پارسائیان. تهران: انتشارات ترمه.

منابع انگلیسی

- Foucault, M (1980). **Truth and power**. In: C. Gordon (Ed). *Power/knowledge. Selected Interviews and other Writings 1972-1977*
- Jorgensen, M & Phillips, L (2002). **Discourse Analysis as Theory and Method**. London: Sage Publications.

