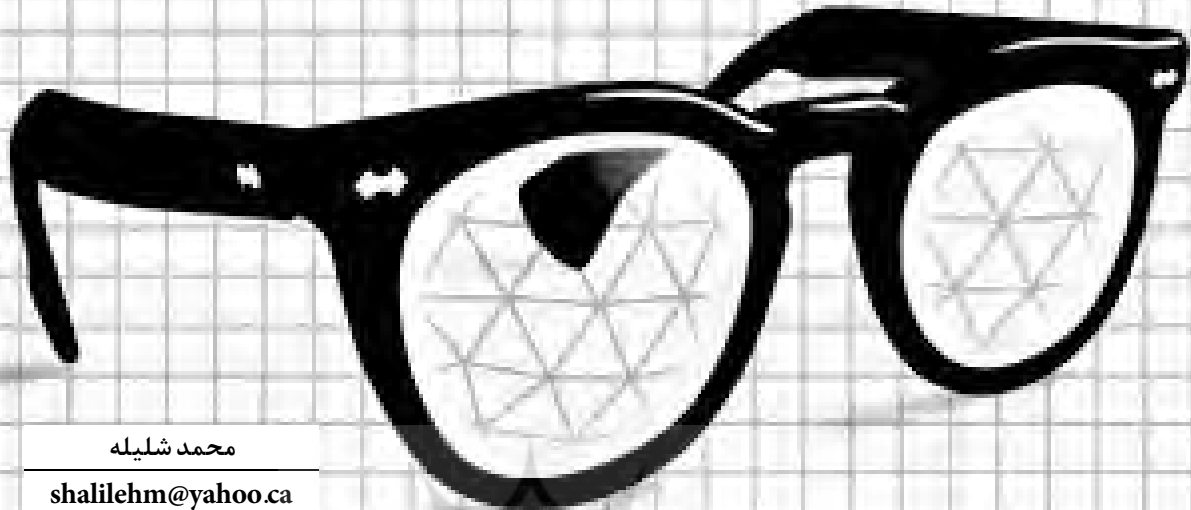


# منبع قدرت حسابداری



محمد شلیله

shalilehm@yahoo.ca

(۵)؛ وحدت‌گرایی (۶)، ماده‌گرایی (ماتریالیسم) تاریخی (۷)؛ و تحلیل روابط قدرت (۸) همراه با جهان‌بینی فلسفی ویژه‌ای که با هر یک از این رویکردها پیوند دارد توضیح داده شد، مورد تحلیل قرار گرفت، و ویژگی‌ها و محدودیت‌های هر یک عرضه شد. در این مقاله بررسی خواهیم کرد هر یک از ارکان حسابداری در برگزیده: "افراد حسابداری"، "انجمن‌های حسابداری حرفه‌ای"، "موسسات حسابداری"، و "حسابداری به عنوان یک حوزه دانش، کاربرد آن و یک رویکرد به بررسی مسایل" و به عنوان "اطلاعات حسابداری" چه گونه و تا چه اندازه در تکوین قدرت حسابداری نقش دارند.

مطالعه‌ی این مقاله همراه با مقاله‌ی پیشین به برداشت روشن و جامع‌تر از موضوع یاری می‌رساند.

مواردی که اطلاعات عرضه‌شده در متن اصلی به زمان تالیف و انتشار کتاب (سال‌های نزدیکی به سال‌های نخست دهه‌ی ۱۹۹۰) بر می‌گشت، اگر به چارچوب نظری، مبنای تحلیل‌ها و نتیجه‌گیری‌های متن آسیب‌ی نمی‌رسید، با اطلاعات روزآمد (تا آن‌جا که در دسترس بود) جایگزین شد. تعیین‌کننده‌ترین این تغییرات جایگزین کردن اطلاعات مربوط به شش بزرگ‌ترین موسسه‌ی بین‌المللی حسابداری (۳) در زمان تالیف کتاب با اطلاعات موجود در مورد چهار بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابداری بین‌المللی (۴) در زمان تنظیم این مقاله است.

در قدرت حسابداری، مبانی نظری قدرت در حسابداری بر اساس تعریفی از قدرت که به طور نسبی از پذیرش عام برخوردار است مورد بررسی قرار گرفت و چهار رویکرد متفاوت به قدرت دربرگیرنده‌ی رویکردهای ذهن‌گرایی

این مقاله، ترجمه همراه با حذف، اضافه، تلخیص و جابه‌جایی‌هایی در قسمت دوم از فصلی با عنوان "قدرت حسابداران و حسابداری" در کتاب حسابداری و جامعه (۱) با مشخصات زیر است:

Perks, R. W. 1993. Accounting and Society. Chapman & Hall. London. PP 181 – 189.

که نگارنده پیش از این قسمت اول آن را در قدرت حسابداری ترجمه و در فصل‌نامه‌ی حسابداری رسمی منتشر ساخته است (۲). با این که شالوده و مضمون نوشته حاضر بر متن فصل یاد شده استوار است، به دلیل اعمال تغییرات پیش‌گفته، مسئولیت آن با نگارنده است. این تغییرات با این هدف انجام گرفت که موضوع به‌آسانی مورد استفاده‌ی طیف گسترده‌تری از خوانندگان قرار گیرد و نوشته از هرگونه پیچیدگی دور گردد. همچنین در

فرض مقاله‌ی حاضر این است که حسابداران و حسابداری در جامعه از قدرت نسبی برخوردارند، اما بین قدرت "افراد حسابدار"، "انجمن‌های حسابداری حرفه‌ای"، "مؤسسات حسابرسی" و "حسابداری به عنوان یک حوزه‌ی دانش، کاربرد آن و یک رویکرد به بررسی مسایل" و به عنوان "اطلاعات حسابداری" تمایز قائل خواهیم شد.

### افراد حسابدار

حسابداران اغلب در مقام فرد دارای قدرت‌اند؛ به عنوان اعضای انجمن‌های حرفه‌ای از ویژگی‌ها و امتیازهای چشمگیری بهره‌مندند (۹)؛ در شمار دانش‌آموختگان دارای تحصیلات عالی که از عهده‌ی آزمون‌های اشتغال به کار حرفه‌ای برآمده‌اند، قرار دارند؛ اغلب مرتبه‌ی بالایی در مراتب سازمانی دارند؛ دارای نفوذند؛ از درآمد مکفی برخوردارند؛ و سرانجام در کنترل منابع اقتصادی، به‌عنوان بارزترین نمود اعمال قدرت (۱۰) مشارکت دارند. آن‌ها دست‌کم به اندازه‌ی گروه‌های شغلی هم‌تراز فرصت می‌یابند که در مراتب بالای سازمانی مؤسسات قرار گیرند و به مرتبه‌ی مدیرعاملی و رییس هیات‌مدیره‌ی شرکت‌ها برسند. شغل حسابداری به افراد کمک می‌کند به موقعیت‌های شغلی برخوردار از قدرت دست یابند، با این وجود قدرت افراد حسابدار تا اندازه‌ای با شغل آنان و تا اندازه‌ای با ویژگی‌های شخصیت آن‌ها، مانند قابلیت‌های فردی، انگیزه و علاقه به کار پیوند دارد. منتها زمانی که افراد

حسابدار به مناصب شغلی برخوردار از قدرت می‌رسند، قدرت سرچشمه گرفته از موقعیت سازمانی آن‌ها در مقام مدیر، وزیر یا رییس هیات مدیره و قدرت سازمانی که برای آن کار می‌کنند، از قدرت آنان مراقبت می‌کند.

### انجمن‌های حسابداری حرفه‌ای

بسیاری از ویژگی‌های حرفه‌ها (۱۱) قدرت انجمن‌های حرفه‌ای را تقویت می‌کند. منتها به نظر می‌رسد انجمن‌های حسابداری از جهات مهم متعددی از سایر انجمن‌های حرفه‌ای قدرتمندترند. برخی از آن‌ها بیش از یک‌صد هزار حسابدار عضو دارند که بسیاری از آن‌ها درمنصب‌های شغلی مهم و پر نفوذ قرار دارند؛ اغلب ساختمان‌های معتبر و آبرومندی دارند و در مناطق و مراکز مهم شهری، هم‌جوار مراکز دولتی و نهادهای مهم مستقرند. این گونه انجمن‌ها به طیف وسیعی از تخصص‌ها دسترسی دارند و در بسیاری از مراجع قدرتمند نماینده دارند. به طور مستمر و به صورت رسمی در مورد طیف وسیعی از موضوع‌ها، مانند مسایل تجاری و صنعتی و از جمله مسایل مالیاتی و قوانین تجاری و مانند آن مورد مشورت دولت‌ها قرار می‌گیرند.

تجربه‌ی حرفه‌ی حسابداری در انگلستان در دهه‌ی ۱۹۸۰ در فائق آمدن بر تهدیدها و انتقادات دولت وقت، که به تثبیت و استحکام موقعیت این حرفه در انگلستان انجامید، نمودی از اقتدار انجمن‌های حسابداری را به نمایش می‌گذارد. در این زمان تاچریسم (۱۲) با انحصارات حرفه‌ای به مقابله برخاست. اما انحصار حرفه‌ی حسابداری

در عرصه‌ی خدمات حسابرسی بر این رویارویی چیره شد. در همین زمان با وجود رسوایی‌های متعدد در حرفه‌ی حسابداری که به بروز بحران اعتماد نسبت به استانداردهای حسابداری منتهی شد، این حرفه همچنان توفیق یافت به اعمال کنترل‌های خود بر وضع استانداردهای حسابداری ادامه دهد. در این دوره بازار مشترک (جامعه‌ی اقتصادی اروپا) (۱۳) نیز تهدید کرده بود که اتکا به "نوعی درست و پذیرفتنی بودن" (۱۴) را به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرس در انگلستان با مبنای مشخص تری جایگزین خواهد کرد. اما انجمن‌های حرفه‌ای در مقابله با این تهدیدها نیز به توفیق دست یافتند و توانستند رویکرد انعطاف‌پذیر خود را حفظ کنند و رشدشان ادامه یابد.

### مؤسسات حسابرسی

رویه‌های جاری حسابداری حرفه‌ای در هر زمان زیرسلطه‌ی مؤسسات حسابرسی بین‌المللی که با عنوان بزرگ‌ترین مؤسسات حسابرسی بین‌المللی و با درآمد سالانه‌ی ده‌ها میلیارد دلار و ده‌ها هزار کارمند از بقیه متمایز می‌شوند، قرار دارد. تصویری از اندازه‌ی چهار بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی بین‌المللی (در سال ۲۰۰۸) در جدول یک نشان داده شده است.

حرفه‌ی حسابداری تا سال ۱۹۸۹ زیر نفوذ هشت بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی بین‌المللی (۱۵) بود، تا این که در اثر ادغام ارنست اند وینی مری (۱۶) با آرتور یانگ (۱۷) در ارنست اند یانگ (۱۸) و ادغام دیلویت، هسکینزاند سلز (۱۹) با توش

جدول یک : اندازه‌ی چهاربزرگ‌ترین موسسه حسابرسی بین‌المللی سال ۲۰۰۸

تعداد کارکنان	درآمد (میلیارد دلار آمریکا)	نام موسسه	پرایس واترهاوس کوپرز
۱۵۵,۶۹۳	۲۸/۲	PricewaterhouseCoopers	
۱۶۵,۰۰۰	۲۷/۴	Deloitte Touche Tohmatsu	
۱۳۵,۰۰۰	۲۴/۵	Ernst & Young	
۱۳۷,۰۰۰	۲۲/۷	KPMG	کی پی ام جی

منبع : [http://en.wikipedia.org/wiki/Big\\_Four\\_auditors](http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_auditors)

راس (۲۰) در دیلویت اند توش (۲۱) در سال ۱۹۸۹ به شش بزرگ‌ترین، و با ادغام پرایس واتر هاوس (۲۲) با کوپرز اند لیبراند (۲۳) در پرایس واتر هاوس کوپرز (۲۴) در سال ۱۹۹۸ به پنج بزرگ‌ترین موسسه رسید که بعد از فروپاشی موسسه آر تور اندرسن (۲۵) یکی از این پنج بزرگ‌ترین موسسات، به دلیل سرباز زدن از اعمال مسئولیت‌های حرفه‌ای در مورد حسابرسی صورت‌های مالی شرکت انرژی انرون (۲۶) در سال ۲۰۰۱ تعداد آن‌ها به چهار رسید. ویژگی متمایزکننده بزرگ‌ترین‌ها از بقیه موسسات حسابرسی بین‌المللی، اندازه‌ی غیر قابل‌مقایسه‌ی آن‌ها حتی با موسسات بزرگی است که بلافاصله در ردیف بعدی این موسسات قرار می‌گیرند. اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی بی‌دی او اینترنشنال (۲۷) که در ردیف پنجم قرار می‌گیرد، از نظر شاخص‌های جدول یک، با کی پی ام جی که در ردیف آخر چهار بزرگ‌ترین قرار دارد غیر قابل‌مقایسه است. در حالی که درآمد سال ۲۰۰۸ کی پی ام جی ۲۲/۷ میلیارد دلار و تعداد کارکنان آن ۱۳۷ هزار نفر (۲۸) بوده، در آمد بی‌دی او اینترنشنال در همان سال ۵/۱ میلیارد دلار، یعنی کم‌تر از یک چهارم درآمد کی پی ام جی و تعداد کارکنان آن ۴۴ هزار نفر اندکی بیش از یک‌سوم این موسسه بوده است. فاصله‌ای که احتمال پر شدن آن، به‌ویژه با توجه به صورتبندی تقسیم بازار بین‌المللی عرضه‌ی خدمات حرفه‌ای به نفع چهار بزرگ‌ترین موسسه‌های حسابرسی بین‌المللی، بعید می‌نماید. برای مثال در سال ۱۹۹۱ سهم شش بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی بین‌المللی از بازار عرضه‌ی خدمات حرفه‌ای حسابرسی ۵۰۰ بزرگ‌ترین شرکت انگلستان (از بزرگ‌ترین شرکت به ترتیب تا ۵۰۰ مین شرکت)، ۸۳/۳ درصد بوده که در صورت در نظر گرفتن بزرگ‌ترین موسسات اقتصادی (برحسب اندازه‌ی فعالیت)، این سهم به ۹۴ درصد می‌رسید (۲۹).

بزرگ‌ترین موسسات حسابرسی بین‌المللی از نظر قدرت به موقعیت رقابت‌ناپذیری رسیده‌اند. مراجع حرفه‌ای بعید می‌دانند،

با وجود محدودیت‌های مربوط به اجرای مقررات ضد انحصار تعداد بزرگ‌ترین‌ها از چهار موسسه پایین‌تر بیاید. دیویسن (۱۹۹۲) پیش‌بینی کرده بود دیگر امکان تشکیل موسسه‌ی دیگری در اندازه‌ی شش بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی بین‌المللی آن زمان، از طریق ادغام موسساتی که در رده‌های بعد از این موسسات قرار داشتند وجود ندارد. به نظر او، این گونه ادغام‌ها به کاهش درآمد سالانه‌ی شرکای موسسات می‌انجامد؛ مشتریان در اثر برخورد منافع موسسات حسابرسی با یکدیگر نادیده گرفته می‌شوند؛ و منافع پیش‌بینی پذیر هم‌پیوند با اندازه‌ی موسسات حاصل نمی‌شود. افزون بر این سهام‌داران موسسه‌ای (۳۰) در شرکت‌ها به روابط شان با بزرگ‌ترین‌ها بیش از آن وفادارند که حاضر باشند به موسسات دیگری روی آورند، ضمن این‌که جایگزین کردن موسسات جدید با بزرگ‌ترین‌ها به توضیحات قانع‌کننده نیاز دارد، و ممکن است حتی بر قیمت سهم آن‌ها تاثیر منفی بگذارد. این دلایل همچنین نشان می‌دهد بزرگ‌ترین‌ها از چه راه‌هایی قدرتمندند (۳۱). آن‌ها بر بازار حسابرسی و خدمات مرتبط در مورد مشتریان بزرگ‌تر مسلطند. اندازه، موقعیت و نفوذ آن‌ها را قادر می‌سازد طیف گسترده‌ای از کارهای مشاوره‌ای از سازمان‌های بزرگ، و به طور مشخص از دولت‌ها بگیرند و به آن‌ها در زمینه‌های متنوعی مانند خصوصی‌سازی یا در اموری برای نمونه مانند تنظیم برنامه‌ی کمک به اروپای شرقی در راستای توسعه‌ی اقتصاد سرمایه‌داری در این کشورها مشاوره دهند. بزرگ‌ترین‌ها تاثیر عمده‌ای بر انجمن‌های حرفه‌ای دارند. آن‌ها امکان بیش‌تری برای اعزام و اختصاص کارکنان شان برای مشارکت در فعالیت‌های انجمن‌های حرفه‌ای دارند؛ از جمله مشارکت در وضع استانداردها. در حالی که به طور معمول تعداد بیش از حدی از نمایندگان بزرگ‌ترین‌ها در شورای عالی انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری شرکت داده نمی‌شوند، اما اعضای آن‌ها در بسیاری از کمیته‌ها و کارگروه‌ها یا در مواردی که به همکاری کسانی از حرفه در قالب

ماموریت‌های کوتاه‌مدت یا بلندمدت، مثل انجام وظیفه به عنوان دبیرکل یا مشاغل از این قبیل نیاز باشد، این موسسات بزرگند که از عهده‌ی تامین آن بر می‌آیند و از این طریق فرصت می‌یابند قدرت و نفوذ خود را گسترش دهند.

منبع قدرت موسسات بزرگ‌تر حسابرسی و به‌ویژه بزرگ‌ترین‌ها از موقعیت حرفه‌ای بودن این موسسات، اندازه و توان اقتصادی آن‌ها سرچشمه می‌گیرد. آن‌دسته از ویژگی‌های مشاغل و موسسات حرفه‌ای که موجب قدرت حسابداران است از جمله، قابلیت‌های متکی بر دانش نظری، بهره‌مند بودن از تحصیلات عالی، پشت سر گذاشتن آزمون‌های حرفه‌ای برای ورود به انجمن‌های مرتبط، پای‌بندی به آیین رفتار حرفه‌ای، برخوردار بودن از شناسایی قانونی و قرار داشتن در مرتبه‌ی بالایی اجتماعی (۳۲) در مورد موسسات بزرگ نمود بیش‌تر و برجسته‌تری دارد. آن‌ها قادرند فارغ‌التحصیلان ممتاز را به استخدام درآورند و اندازه و قدرت اقتصادی این گونه موسسات به آن‌ها امکان می‌دهد طیف گسترده‌تری از کارشناسان و متخصصان را در مقایسه با موسسات کوچک‌تر در اختیار داشته باشند. بنابراین آن‌ها این امکان را دارند که کارهای بزرگ و مهم را قبول کنند که به خودی خود به رشد بیش‌تر و قدرتمندتر شدن آن‌ها منتهی می‌شود.

بزرگ‌ترین‌ها همچنین اعتبار ویژه‌ای به کارهایی که انجام می‌دهند می‌بخشند. صورت‌های مالی، پیش‌بینی‌های جریان وجوه نقد، اظهارنظرهای حسابرسی، گزارش‌های مشاوره، محاسبات مالیاتی و اظهارنظرهای کارشناسی که به وسیله‌ی موسسات حسابرسی بزرگ‌تر بین‌المللی انجام می‌شود، به طور معمول اعتبار بیش‌تری دارد از گزارش‌ها و اظهارنظرهای کسانی که به صورت انفرادی در دفتری در خانه‌ی خود یا یک دفتر حسابرسی معمولی به عرضه‌ی خدمات مشابه اشتغال دارند، و یا حتی در موسسات حسابرسی بزرگ، اما نه در ردیف ده یا بیست بزرگ‌ترین موسسه، تهیه می‌شود. موسسات حسابداری حرفه‌ای

به طور معمول نسبت به رتبه‌شان از نظر اندازه حساس‌اند و به نظر می‌رسد هر چه اندازه‌شان بزرگ‌تر باشد از امتیاز بیش‌تری برخوردارند و می‌توانند حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری مطالبه کنند.

موسسات بزرگ‌تر و بزرگ‌ترین‌ها بخش فنی مربوط به خود را دارند که استانداردهای حسابداری را به‌دقت تفسیر می‌کنند و رهنمودهای حرفه‌ای مورد نیاز موسسه‌ی خود را در مواردی مانند این که آیا برخورد حسابداری ویژه‌ای پذیرفتنی است یا نه فراهم می‌آورند. شرکت‌هایی که آن‌ها حسابرسی می‌کنند، اغلب مایل به برخورد‌های حسابداری ویژه‌اند که به آن‌ها اجازه دهد نتایج مالی خود را در پرتو آن ارائه کنند. در این موارد بخش‌های فنی موسسات حسابرسی بزرگ که می‌توانند شیوه‌ی خلاقانه‌ای از نحوه‌ی عرضه‌ی نتایج مالی را که از نظر قانون شرکت‌ها (قانون تجارت) یا استانداردهای حسابداری به‌صراحت منع نشده باشد بیابند، بسیار مورد توجه قرار می‌گیرند. وقتی این گونه برخورد‌های حسابداری طراحی می‌شود یا مورد تایید بخش‌های فنی موسسات حسابرسی بزرگ‌تر قرار می‌گیرد احتمال دارد در سایر شرکت‌هایی که به وسیله‌ی همان موسسه حسابرسی می‌شود نیز مورد استفاده قرار گیرد. اگر تعدادی از شرکت‌های بزرگ برخورد حسابداری ویژه‌ای را پیش گیرند، آن روش از مقبولیت بیش‌تری برخوردار می‌گردد و می‌تواند به عنوان "رویه‌ی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری" (۳۳) مورد قبول واقع شود. بنابراین موسسات حسابداری حرفه‌ای در اندازه‌ی بزرگ‌ترین‌ها می‌توانند در مورد تعیین و تغییر این که کدام رویه‌ی حسابداری پذیرفتنی است قدرتمند باشند.

موسسات بزرگ‌تر بیش‌تر از موسسات کوچک‌تر از منابع و توانایی مالی برای پشت سر گذاشتن بحران‌های مالی برخوردارند. در جایی که موسسات حسابداری حرفه‌ای به نحو فزاینده‌ای به علت قصور حرفه‌ای در معرض شکایت مشتریان قرار می‌گیرند، بزرگ‌ترها در مقایسه با موسسات کوچک

در رویارویی با چنین موقعیت‌هایی کم‌تر آسیب‌پذیرند و بهتر از عهده‌ی حل‌وفصل شکایت مشتریان برمی‌آیند؛ نخست به دلیل این که آن‌ها می‌توانند روش‌های موثر و پیش‌گیرنده‌ای در موسسات‌شان مستقر کنند که از احتمال وقوع چنین دادخواهی‌ها بکاهد؛ دوم، قادرند منابع کافی برای دفاع موفقیت‌آمیز از خود در برابر ادعاهای احتمالی تخصیص دهند؛ و سوم، در جایی که شکایت بر علیه آن‌ها به موفقیت شاکه بینجامد، از منابع کافی برای جبران خسارت وارد برخوردارند. منتها از آن‌جا که موسسات حسابرسی بزرگ‌تر گرایش دارند مشتریان بزرگ‌تری داشته باشند، احتمال این که در معرض شکایت‌های کلان قرار گیرند نیز وجود دارد. با این حال، احتمال بیش‌تری وجود دارد که موسسات بزرگ‌تر در مقایسه با موسسات کوچک‌تر از چنین فاجعه‌هایی جان سالم بدر برند.

موسسات حسابرسی بزرگ در اندازه‌ی بزرگ‌ترین‌ها از بیش‌تر مشتریان‌شان بزرگ‌ترند. اگر درآمد جهانی حق‌الزحمه‌ی موسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی اندازه‌گیری شود، درآمد آن‌ها از اغلب مشتریان‌شان که سهم آن‌ها در بورس عرضه می‌شود بیش‌تر است و به طور تمام و کمال از مشتریان خارج از بورس (۳۴) بزرگ‌ترند. اگر اندازه‌ی موسسات حسابرسی به‌تنهایی تعیین‌کننده‌ی قدرت آن‌ها باشد می‌توان گفت موسسات حسابرسی بزرگ‌تر از اغلب مشتریان‌شان قدرتمندترند. منتها از آن‌جا که مشتریان در تعیین حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی قدرت تصمیم‌گیری دارند موسسات بزرگ‌تر از این نظر در موقعیت ضعف قرار می‌گیرند؛ به‌ویژه در ارتباط با شرکت‌های بزرگ‌تر. اما وقتی یکی از بزرگ‌ترین‌ها حسابرسی یک شرکت در اندازه‌ی متوسط را بر عهده می‌گیرد مناسبات قدرت پیچیده‌تر و به نفع موسسه‌ی حسابرسی بزرگ تغییر می‌کند. آن‌جا که بزرگ‌ترین‌ها با رسیدگی به حساب‌های شرکت‌های متوسط پیش‌بینی‌هایی برای بانک‌ها و سایر موسسات مالی فراهم می‌آورند و به عنوان متخصص مالی (۳۵)

در افزایش سرمایه‌ی آن‌ها و تصمیم‌گیری در مورد تبدیل شرکت به سهامی عام از طریق انتشار سهام همکاری و توصیه‌هایی در مورد مسایل مالیاتی، هزینه‌ی سرمایه، خرید و تملک سایر شرکت‌ها عرضه می‌کنند و یا به عنوان رابط شرکت با دولت، شهرداری‌ها، سهام‌داران، و موسسات مالی نقش ایفا می‌کنند؛ در چنین موقعیت‌هایی مدیران شرکت ممکن است احساس کنند قادر نیستند هیچ گونه تصمیم مهم مالی را بدون تایید موسسه حسابرسی همکار اتخاذ کنند. در چنین وضعی برای مدیران این گونه شرکت‌ها پرسشی مطرح می‌شود که قدرت تصمیم‌گیری از آن چه کسی است، چه کسی است که تصمیم می‌گیرد، ما (مدیران شرکت‌ها) یا موسسه حسابرسی؟ تقریباً از سال‌های پایانی دهه‌ی ۱۹۸۰ کنترل شرکت‌های با اندازه‌ی متوسط را بزرگ‌ترین‌ها انجام داده‌اند.

به نظر می‌رسد که قدرت موسسات بزرگ بین‌المللی حسابرسی به‌ویژه بزرگ‌ترین‌ها و در دوره‌ی حاضر، قدرت چهار بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی بین‌المللی کنونی (۳۶)، بسیار زیاد و فزاینده است و شواهد بسیاری بیان‌گر ادامه این وضع است.

## حسابداری و اطلاعات حسابداری

موضوع اصلی حسابداری آن گونه که انجمن‌های حسابداری حرفه‌ای ترویج می‌کنند و به طور گسترده‌ای در طراحی برنامه‌ی درسی حسابداری دانشگاه‌ها از آن‌ها اقتباس می‌شود تصریح، توجیه، و مشروعیت‌بخشیدن به تصمیمات در مورد تخصیص منابع در جامعه است که به خودی خود قدرتمند است. این کار با استفاده از تکنیک‌های حسابداری انجام می‌گیرد که بر اساس پیش‌فرض‌هایی که مسلم دانسته شده‌اند، مستعد تولید راه‌حل‌های "درست" و "منحصر به‌فرد" در چارچوب همان پیش‌فرض‌هاست (۳۷). بدین ترتیب، جای اندکی برای تفسیرهای بدیل در مورد راه‌حل‌های مورد انتظار سرچشمه گرفته از

پیش‌فرض‌های یادشده باقی می‌ماند. چنین رویکردی دانشجویان رشته‌های حسابداری را به سمتی سوق می‌دهد که این راه‌حل‌ها را به عنوان راه‌حل‌های تردیدناپذیر و مبتنی بر عینیت پذیرند؛ بدون اعتنا به این که عینیت صرفاً در چارچوب پیش‌دوری‌های ایدئولوژیکی امکان می‌یابد (۳۸). از این نظر قدرت حسابداری تا اندازه‌ای به خاطر توانایی آن در تولید راه‌حل‌های عینی برای مسائل، در چارچوب فرض‌های مسلم قلمداد شده‌ی پیشینی است. از این قرار جمله‌ی قصار: "اطلاعات قدرت است" بسیار ساده‌انگارانه است. مفهوم ضمنی چنین گزاره‌ای این است که در اختیار داشتن واقعیت - داده (۳۹) فرد را قدرتمندتر می‌سازد. برای مثال اگر مدیریت یک سازمان خواستار توقف یک تاسیسات تولیدی به دلیل غیر اقتصادی بودن آن باشد، فرض است که واقعیت - داده‌های مورد نیاز تصمیم‌گیری در این مورد نزد مدیریت باشد. از این رو، هر کس ادعایی بر علیه تعطیل تاسیسات موردنظر داشته باشد به واقعیت - داده‌هایی نیاز دارد که نشان دهد تاسیسات اقتصادی مورد بحث اقتصادی است؛ با فرض این که تصمیم‌گیری‌ها در جامعه بر ملاک‌های منطق اقتصادی استوار است و "بهترین" استدلال نافذ است. اما حداقل دو مسئله در مورد این فرض‌ها مطرح است. از یک طرف مدیران و سایر تصمیم‌گیران ضرورتاً بر اساس ملاک‌های اقتصادی که به "بهترین" نتایج اقتصادی برای خود آن‌ها یا سازمان‌هایی که برای آن کار می‌کنند بینجامد موسسات را اداره نمی‌کنند. در اغلب این موارد دستورکارهای سیاسی مطرح است که البته تا حد امکان پوشیده نگه‌داشته می‌شود؛ دستورکارهایی که در پیوند با مناسبات قدرت دنبال می‌شود. بدون تردید هر تصمیم‌گیرنده‌ای به همان اندازه که نگران نتایج اقتصادی تصمیم‌گیری‌هاست نگران آثار آن بر قدرت خود نیز هست. از طرف دیگر، دنبال کردن ضوابط اقتصادی ضرورتاً به یک و تنها یک تصمیم درست اقتصادی منتهی نمی‌شود. داده‌ها یا شواهدی که در پشتیبانی از یک تصمیم مشخص عرضه می‌شود، به ناگزیر

بر فرضیاتی مشخص (و حتی از پیش برنامه‌ریزی‌نشده و نامشخص) استوار است. حتی ممکن است عرضه‌کنندگان آن‌ها از فرض‌های مبنای داده‌ها و ادعاهای خود آگاه نباشند. قدرت مدیریت برای تعیین این که کدام اطلاعات را برای تصمیم‌گیری مبنا قرار دهد حداقل به اندازه‌ی قدرت خود اطلاعات نقش دارد. همان‌طور که اطلاعات می‌تواند قدرت ایجاد کند، قدرت نیز می‌تواند اطلاعات ایجاد کند و آن را نافذ گرداند. برای نمونه، زمانی نگارنده (مؤلف کتاب ماخذ مقاله‌ی حاضر) در جریان پیشنهادی در مورد تعطیل یکی از مجموعه‌های وسیع یک موسسه‌ی آموزشی با استناد به دلایل مالی قرار گرفت. بررسی اطلاعات ارائه‌شده نشان داد دلایل مالی مطرح‌شده دارای ابهام، ناروشن یا ساختگی است. از این‌رو، دلایل مالی مورد قبول واقع نشد، منتها تصمیم تغییر نکرد، آن مجموعه تعطیل شد، اما با توسل به دلایل آموزشی. برای مدیران و دیگران که در قدرت‌اند، حسابداری و تکنیک‌های آن راه‌های برانگیزاننده و قدرتمندی برای طرح ادعا به نفع یک تصمیم خاص است؛ رویکردی که به نظر "واقع‌بینانه"، "بی‌طرفانه" و "درست" به نظر می‌رسد؛ ضمن این که درک استدلال‌های حسابداری به‌خصوص برای غیر حسابداران مشکل است. منتها ضرورتاً این استدلال‌های حسابداری نیست که قدرتمند است، قدرت به طور معمول از آن کسانی است که توسل به استدلال‌های حسابداری راه، در صورتی که بر عرضه‌ی آن کنترل داشته باشند، خواستارند. در جایی که برخورد منافع (۴۰) آشکار وجود دارد طرفی که قدرت بیش‌تری دارد موفق می‌شود و طرف‌های رقیب به اندازه‌ی کافی امکان عرضه‌ی استدلال حسابداری نمی‌یابند. در این مفهوم، حسابداری به‌خودی‌خود قدرتمند نیست. می‌توان موقعیتی را در نظر آورد که در آن دو طرف با قدرت برابر با هم برخورد منافع داشته باشند. در چنین موقعیتی اگر یک طرف برای پیشبرد مقصودش به دلایل حسابداری متوسل شود و طرف دیگر این کار را نکند، استفاده از حسابداری توازن را به نفع طرفی که آن را به کار می‌برد برقرار می‌کند.

منتها چنین برابری در قدرت غیرمحتمل است. به‌طور معمول یک طرف قدرتمندتر از طرف دیگر است و نتیجه به نفع طرف قدرتمندتر تمام می‌شود که در اغلب موارد از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کند. اما اشتباه است اگر فرض کنیم این حسابداری است که به طرف پیروز قدرت می‌بخشد، در حالی که در برخورد منافع آشکار این قدرت است که فائق می‌آید، نه حسابداری یا استدلال‌ها، تکنیک‌ها، و گزارش‌های مربوط به آن. در چنین شرایطی قدرت حسابداری در روی گرداندن از واقعیت برخورد منافع است، از طریق عرضه‌ی روایتی از واقعیت - داده‌ها، که قابل قبول و قانونی باشد و "درست و پذیرفتنی" (۴۱) بنماید؛ و در همان حال نفع طرف کم‌تر قدرتمند نادیده گرفته شود؛ و تردید و بحث در مورد نتیجه نیز دشوار گردد.

مدیران و دیگران که در قدرت‌اند به‌قاعده بر چگونگی واقعیت - داده‌های رسمی و توجیه‌کننده‌ی اقداماتی که در مورد آن‌ها مسئولیت دارند کنترل اعمال می‌کنند و می‌کوشند کنترل خود را تا آن‌جا که مطمئن شوند واقعیت - داده‌های آن‌ها تنها روایتی از رویدادهاست که مبنای تصمیم‌گیری‌ها قرار می‌گیرد حفظ کنند تا موقعیت‌شان در قدرت محفوظ بماند. در چنین شرایطی، اگر ادعاهای دیگری در برابر روایت مدیران از رویدادها مطرح باشد مدعیان برای اثبات ادعاهای خود ناگزیرند از اطلاعات حسابداری استفاده کنند تا مگر به روایت مدیران خدشه وارد سازند. با این وجود بطلان یک ادعای رسمی با استفاده از اطلاعات مناسب‌تر ضرورتاً به پیروزی عرضه‌کنندگان آن نمی‌انجامد. کسانی که در قدرت‌اند، در موقعیتی قرار دارند که بر مشروعیت و اعتبار ادعای خود بیفزایند و طرح طرف دیگر را بی‌اعتبار جلوه دهند. آن‌ها حتی حاضرند امتیازات ادعاهای دیگر را نادیده بگیرند که موقعیت‌شان در قدرت متزلزل نشود. آن‌ها که در قدرتند می‌توانند بحث را تغییر دهند. افزون بر این هر مجموعه از واقعیت - داده‌ای می‌تواند به شیوه‌های گوناگون عرضه و تفسیر گردد. نقش اطلاعات در برخورد منافع تا

6. integrationist

7. historical materialism

8. the analytics of relations of power

۹. نگاه کنید به :

- Perks, R. W. 1993. Accounting and Society. Chapman & Hall. London. pp 1 – 21.

- شلیله، محمد، ۱۳۸۹. بررسی پیشرفت "جامعه" گزارش مشروطه، فصل‌نامه‌ی حسابداری رسمی، دوره‌ی جدید، شماره ششم.  
۱۰. نگاه کنید به :

- Clement, W. 1977. Continental Corporate Power.

McClelland and Stewart Limited. Toronto. pp 9 – 13.

- شلیله، محمد. "مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها : طرح موضوع". ارائه شده به "سومین سمینار حسابداری مدیریت". تهران، دی ماه ۱۳۸۵.

- منبع پی نوشت شماره ۲ بالا.

۱۱. نگاه کنید به منابع یادداشت شماره ۹ بالا.

12. Thatcherism

تاچریسمم به نظریه (ایدئولوژی)، مشی سیاسی، و سیاست‌ها و برنامه‌های اقتصادی مارگارت تاچر نخست‌وزیر انگلستان از سال ۱۹۷۹ اطلاق می‌شود. ویژگی‌های تاچریسمم کاهش مداخله‌ی دولت از طریق حمایت و گسترش اقتصاد آزاد، رجحان سیاست‌های پولی بر سیاست‌های مالی، خصوصی‌سازی صنایع دولتی، تضعیف و مقابله با اتحادیه‌های کارگری و صنفی و کاهش خدمات و رفاه اجتماعی است. همزمان در ایالات متحد امریکا با روی کار آمدن رونالد ریگان در سال ۱۹۸۰ سیاست‌های مشابهی در این کشور پیش گرفته شد که در مجموع از آن به عنوان تاچریسمم - ریگانیسم نیز یاد می‌شود.

13. European Community

14. A True and Fair View

برابر تدقیق شده‌ی این اصطلاح را از منبع زیر گرفته‌ایم:  
فرهنگ اصطلاحات حسابداری (انگلیسی - فارسی) سجادی نژاد - اکبری، تالیف فضل اله اکبری، تهران: سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، ۱۳۸۵. ص ۵۷۱.

15. Big Eight:

هشت بزرگ‌ترین موسسات حسابرسی بین‌المللی عبارت بوده‌از:  
Arthur Andersen /Arthur Young & Co. /  
Coopers & Lybrand /Ernst & Whinney /Deloitte  
Haskins & Sells /Peat Marwick Mitchell (Peat  
Marwick) /Price Waterhouse /Touche Ross

16. Ernst & Whinney Murray

17. Arthur Young & Co.

اندازه‌ای به نقش مهمات در جنگ می‌ماند و مثل مهمات بر قدرت کسی که در موقعیت قدرت قرار دارد می‌افزاید. در این مثال، میزان دسترسی به اطلاعات یا مهمات شاخصی است که می‌توان احتمال موفقیت یا پیروزی هر یک از دو طرف را با آن ارزیابی کرد. درمورد دسترس به اطلاعات حتی اگر یک طرف توفیق یابد اطلاعاتی بیش‌تر و موثرتر از طرف دیگر فراهم آورد ضرورتاً نمی‌تواند از توانایی طرف اول در مورد به‌وجود آوردن اطلاعات بیش‌تر در جهت پیشبرد هدف‌هایش بکاهد. چرا که آن‌هایی که بیش‌تر منابع را کنترل می‌کنند؛ توانایی به‌کار گرفتن حسابداران و وکلای مدافع ورزیده و به‌کارگرفتن سیستم‌های رایانه‌ای و تکنیک‌های پیشرفته را هم دارند، پس به‌قاعده در موقعیت بهتری برای پیشبردن هدف‌هایشان قرار دارند. در این شرایط نقش حسابداری گزینش، پردازش و افزودن بر اعتبار و مشروعیت روایت‌های رسمی و عرضه‌ی برداشت ویژه از رویدادها، به شیوه‌ای است که کار را بر رقبا که بخواهند بر اعتبار و مشروعیت روایت‌های رسمی خدشه وارد کنند یا درصدد عرضه‌ی روایت متفاوتی از رویدادها و قیولاندن آن باشند، دشوار سازد. در این مفهوم قدرت درگیر کنترل منابع و به‌ویژه اطلاعات حسابداری است (۴۲).

### خلاصه‌ی کلام

حسابداران و حسابداری عملکرد قدرتمندی در جامعه دارند که اغلب چندان هم آشکار نیست. منتها قدرت افراد حسابداری بیش‌تر از قدرت سازمان‌ها و سایر گروه‌های ذی‌نفع که افراد حسابداری برای آن‌ها کار می‌کنند سرچشمه می‌گیرد. از این رو وقتی حسابداران به صورت فردی کار می‌کنند بخش عمده‌ای از قدرت آنان زایل می‌گردد. بر همین سیاق اطلاعات حسابداری نیز زمانی قدرتمند است که به وسیله‌ی گروه‌های ذی‌نفع قدرتمند برای دفاع از موقعیت‌شان استفاده می‌شود. در این بررسی موقعیت‌هایی را بررسی کردیم که در آن موقعیت‌ها استدلال‌های حسابداری نافذ نبود، با این وجود برد با دارنده‌ی قدرت بود. مسئله این نیست که استدلال‌های حسابداری چه اندازه مناسب باشد، اگر در جهت منافع کسانی که در قدرت قرار دارند نباشد، بعید است مورد قبول واقع گردد.

### پی نوشت‌ها

۱. برای آشنایی بیش‌تر با این کتاب نگاه کنید به:

- صفار، محمد جواد، ۱۳۸۴. "حسابداری و جامعه"، فصل‌نامه‌ی حسابرس، شماره ی ۳۱: ۶۸-۵۹

۲. شلیله، محمد، ۱۳۸۸. قدرت حسابداری، فصل‌نامه‌ی حسابدار رسمی، دوره‌ی جدید، شماره دوم.

3. Big Six

4. Big Four

5. subjectivist

ogy and accounting thought, Accounting, Organization and Society, 167 – 200.

39. fact

برابر "واقعیت - داده" را نائینی، هوشنگ (۱۳۷۶) در نحوه انجام تحقیقات اجتماعی اثر ترزال بیکر (تهران: نشر نی) به کار برده است. ما این برابر را در این متن مناسب دانسته ایم.

40. conflict of interests

41. true and fair

۴۲. نگاه کنید به منبع یادداشت شماره ۲ بالا.

18. Ernst & Young

19. Deloitte, Haskins & Sells

20. Touche Ross

21. Deloitte & Touche

22. Price Waterhouse

23. Coopers & Lybrand

24. PricewaterhouseCoopers

25. Arthur Andersen

26. Enron Corporation

27. BDO International

۲۸. برگرفته از :

2008 BDO International Annual Statement

(<http://www.bdointernational.com/>)

29. Accountancy, July 1992, 16-17: Accountancy Age, 22 Oct. 1992, 14-15.

30. institutional investors

31. Accountancy, Nov. 1992, 12.

ای این هی دیویسن قبلاً از شرکای ارشد موسسه حسابرسی بین‌المللی آرتور اندرسن بوده است.

۳۲. نگاه کنید به منابع یادداشت شماره ۹ بالا.

33. Generally Accepted Accounting Practice (UK GAAP)

"رویه‌ی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری" در بریتانیا، در برگیرنده‌ی مجموعه مقرراتی است که مقرر می‌دارد حساب‌های شرکت‌ها چه‌گونه باید تهیه شوند. این مقررات تنها شامل استانداردهای حسابداری نیست، بلکه قانون شرکت‌های این کشور را هم در برمی‌گیرد. منبع:

[http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_Accepted\\_Accounting\\_Principles\\_\(UK\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_(UK)) Sep. 13, 2009-09-14

۳۴. این اطلاعات و مقایسه‌ی آن‌ها مربوط است به زمان تالیف متن اصلی این مقاله، که در تناسب با سایر اطلاعات آن می‌تواند به سال‌های نزدیک به سال ۱۹۹۲ و خود همین سال مربوط باشد. این که اندازه‌ی شرکت‌ها و موسسات حسابرسی و تناسب بین آن‌ها در زمان حاضر نیز به همان صورت باقی مانده باشد نیازمند بررسی است.

35. intermediary

۳۶. در برگیرنده: پرایس واترهاوس کوپرز، دیلویت تاخ توماتسو، ارنست اند یانگ و کی پی ام جی.

۳۷. برای مرور مباحث نظری این بحث، با تفصیل بیش‌تر، نگاه کنید به منبع یادداشت شماره ۲ بالا.

38. Tinker, A. M., Merino, B. D. and Neimark, M. D. (1982) The normative origins of positive theories; ideol-

### منابع

Bachrach, P. and Baratz, M. S. (1963) Decision and nondecisions: an analytical framework, American Political Science Review, 641-51.

Bachrach, P. and Baratz, M. S. (1970) Power and Poverty: Theory and Practice, New York, Oxford University Press.

Beattie, V. and Fearnely, S. (1992) The Changing Structure of the audit Market in the UK, ICAEW Reseach Board.

Booth, P. and Cocks, N. (1990) Power and the study of the accounting profession, in Critical Accounts (eds D. J. Cooper and T. M. Hopper), Macmillan, Basingstoke, pp. 391-408.

Dahl, R. A. (1975) The Concept of power, Behavioural Science, 201-15.

Giddens, A. (1984) The Constitution of Society, Polity Press, Cambridge.

Perks, R. W. (1991) The fight to stay mutual: Abbey Members Against Flotation versus Abbey National Building Society, Annals of Public and Co-operative Economics, 62(3), 393-429

Tinker, A. M., Merino, B. D. and Neimark, M. D. (1982) The normative origins of positive theories; ideology and accounting thought, Accounting, Organization and Society, 167 – 200.