

دیرینه و تبار حسابرسی

محمد مهدی مؤمن زاده
دانشجوی کارشناسی حسابداری

دکتر یحیی حساس یگانه
عضو هیأت علمی دانشگاه علوم طباطبایی (ره)

ژورنال علمی و پژوهشی مطالعات فرهنگی

رتال جامع علوم انسانی

چکیده

دیرینه شناسی، روشی منحصرأ بر توصیف گفتمان مبتنی است؛ هم چنین شیوه تحلیل قواعد گفتمانی و صورت بندی دانایی هر عصر و جامعه است. دیرینه شناسی تصویری از شرایط امکان و پیدایش علوم انسانی و اجتماعی به دست می دهد. اما تبار شناسی، تاریخی را تولید می کند که چگونگی ساخت دانش و گفتمان را در پرتو تعامل میان کردارهای گفتمانی و غیرگفتمانی توجیه می کند. قدرت جزء مهمی از این کردارهای غیرگفتمانی است. در این مقاله با تحلیل دیرینه شناسانه و تبار شناسانه، شرایط امکان پیدایش حسابرسی و نقش سرمایه داری و قدرت در ساخت و دگرگونی گفتمان آن بررسی می شود. کلید واژه ها: دیرینه شناسی، تبارشناسی، تحلیل قواعد گفتمان، تعامل گفتمان و قدرت.

مقدمه

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 تبارشناسی^۲ از عناصر و دقایق گفتمانی میشل فوکو است که در گستره مفهوم اساسی گفتمان^(۲) مطرح می شود. هدف دیرینه شناسی توصیف آرشیوی از احکام است که در یک عصر و جامعه خاص رایج است.

آرشیو، خود موجد مجموعه قواعدی است که گونه های 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 دیرینه و تبار حسابرسی شناسانده می شود؛ یعنی شناسایی شیوه امکان، شکل گیری و تحقق گفتمان حسابرسی در صورتبندیهای مختلف دانایی و هم چنین شناسایی ارتباط حسابرسی و سرمایه داری و کشف نسبت میان قدرت و دانش حسابرسی.

دیرینه و تبار دیرینه شناسی و تبارشناسی

دیرینه شناسی، شیوه تحلیل قواعد نهفته و ناآگاه تشکیل گفتمانها در علوم انسانی است. به طور خلاصه دیرینه شناسی مطالعه بایگانی ای است که خود از مجموعه ای از احکام و قواعد ناظر بر ترکیب و تغییر آنها شکل گرفته است. بایگانیها 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 (مثلاً دیوانه یا بیمار) به عنوان موضوع ممکن برای شناخت، ایجاد و ظاهر می شود.

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. او به بررسی قواعدی می پردازد که تعیین می کند در هر دوره تاریخی خاص چه احکامی به عنوان احکام درست و معنادار پذیرفته می شود (یورگنسن^۱ و فیلیپس^۲، ۲۰۰۲: ۳۹).

فوکو در اجرای طرح دیرینه شناسی خود از مفهوم اپیستمه^۳ یا نظام دانایی استفاده می کند. نظام دانایی هر دوران، نظمی است که براساس آن می اندیشیم (برنز^۴، ۱۳۸۲: ۱۹۹۱)، به عبارتی منظومه ای از مناسبات حاکم بر هر دوره است که دانشها از دل آن بیرون می آید (ضمیران، ۱۳۷۵: ۵۲). از نظر فوکو صورتبندیهای دانایی که شکل دهنده شرایط عقلانیت فرهنگ است، سرسختانه پیشا عقلانی است. آنها مبنای خرد و منطق قرار می گیرند؛ حال اینکه خود از خرد و منطق عاری هستند. از این رو تحول از یک عصر به عصر دیگر تکاملی نیست. دگرگونی از یک صورتبندی دانایی به صورتبندی دیگر، بیانگر جایگزینی ناگهانی و غیرمنتظره یک فضای تجربی دانش با فضایی دیگر است و نشان پیشرفت دانش نیست (برنز، ۱۹۹۲) بلکه هر عصر در مقایسه با دوران دیگر، هویت و گوهر متفاوتی دارد.

فوکو نظام دانایی غرب را از دوره رنسانس به چهار سامان تقسیم می کند: سامان

1- Jorgensen
3 - episteme

2 - Philips
4- Berenz

ما قبل کلاسیک تا اواسط قرن هفدهم (عصر رنسانس)، سامان کلاسیک تا پایان سده هجدهم، نظام مدرن که تا سالهای ۱۹۵۰ ادامه داشت و سامان کنونی که از دهه ۱۹۵۰ شروع شده است و تاکنون ادامه دارد. ویژگی ایستمه رنسانس، شباهت به منزله شکل دانش است. دانش عصر رنسانس با عدم تمایز میان اشیا و نشانه‌ها^(۴) تعریف می شود (میلر، ۱۳۸۴: ۱۹۶). نشانه به رابطه شباهت میان واژگان و چیزها مقید بود و برای شناخت چیزها باید نشانه‌های قابل مشاهده‌ای ردیابی می شد که طبیعت بر سطوح چیزها قرار داده بود. در دوران کلاسیک، واژگان بیانگر چیزها شد و نه همانند آنها. دال و مدلول در دو طرف 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 باز نمود بیان نمی‌شد و تمایز میان واژگان و چیزها قطعی شد.

تحلیل ثروت در دورانهای مختلف

سده شانزدهم، توانایی پول را در ارزیابی کالاها و قابلیت مبادله‌ای آن برحسب ارزش ذاتی اش می دانست؛ 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،

اوراق مزبور بهترین نمود نشانه شناسی جدید بود؛ یعنی دلالت وضعی لفظی نقشی انکار ناپذیر در آن یافت (ضمیران، ۱۳۷۸: ۱۱۴). سنجش ثروت بر پایه بازنمایی استوار شد؛ حتی ارزش طلا بر حسب ارزش پول تعیین، و پول وسیله تحلیل و نمایش ثروت شد. در دوران مدرن چیزی متمایز به نام کار (نزد آدام اسمیت و دیوید ریکاردو، که بعدها مارکس 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 مبتنی است و شرایط کار، شرایطی که نسبت به بازنمایی اش بیرونی است.

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 اپیستمه می کند.^(۵) «dispositif» شامل همه عناصری است که در معرفت دخالت دارد؛ اما احیاناً خارج از اپیستمه قرار می گیرد. این شبکه های معنا ناهمگن است و شامل گفتمانها، نهادها، قواعد، 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. وی معتقد است باید پذیرفت که قدرت، دانش را تولید می کند (و نه صرفاً با مهیا کردن شرایط 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 دارد. 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 وبر می گوید، در دست حاکمان و فرمانداران باشد و فرمانبرداران فاقد آن باشند. قدرت صرفاً سرکوبگر نیست بلکه نیرویی مولد است که «سازندهٔ گفتمان، دانش، بدنها و ذهنیتهاست» (یورگنسن و فیلیپس، ۲۰۰۲: ۱۳)؛ اما این قدرت چه ویژگیهایی دارد که مورد پذیرش قرار می گیرد و انسانها حاضر می شوند خود را سوژه آن گردانند و در برابر آن مقاومت نمی کنند.

قدرت مدنظر فوکو قدرتی بدون فاعل ولی نیت مند و هدفمند است؛ دانش می سازد و گفتمان تولید می کند. باید آن را به منزلهٔ شبکه‌ای 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 روشهای قدرت مدرن در سده‌های ۱۷ و ۱۸ پیدا شد و از طریق نظامهای رقابتی و شبکه اجبارهای مادی بر بدنها اعمال گردید. وی این قدرت جدید را «قدرت انضباطی» می نامد که پیدایش و اعمال آن به گونه‌ای جدایی ناپذیر با پیدایش دستگاه‌های 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.

دیرینه شناسی حسابرسی

حسابرسی به تازگی پیدا نشده است؛ بعضی از وجوه ساده تر آن کمابیش همزمان با آغاز خود ثبت دو طرفه پدیدار شد و چون چنین است می توان با آگاه شدن از سودمندیهای گوناگون حسابرسی در گذار زمان به چستی آن پی برد (لیتلتن، ۱۳۸۰: ۱۶۳).

اندیشمندانی چون نیچه (فیلسوف) ماکس وبر (جامعه شناس)، سومبارت (تاریخدان) و شومپتر (اقتصاددان) سیستم دفترداری دوطرفه را به لحاظ تأثیر قابل ملاحظه و تسهیل پیشرفتهای بعدی و تحول جامعه بشری ستودند (کاکوئی نژاد، ۱۳۷۱: ۹۱).

ماکس وبر معتقد است بدون وجود دو عامل مهم زیر، که در پیدایش و تکامل سازمانهای فعال در سیستم سرمایه داری نقش داشته اند، وجود یک سازمان نوین معقول غیرممکن می نماید. این دو عامل عبارت است از جدا کردن امور تجاری از امور شخصی و وجود دفترداری بخردانه که با آن رابطه نزدیکی دارد. سومبارت با این عبارت این دیدگاه را به بهترین شکل گسترش داد: بدون وجود دفترداری ثبت دوطرفه نمی توان تصور کرد که سیستم سرمایه گذاری به چه شکلی در خواهد آمد. این دو پدیده از نظر شکل و محتوا با یکدیگر رابطه ای تنگاتنگ دارد. می توان مدعی شد که سیستم سرمایه داری، دفترداری ثبت دوطرفه را به عنوان ابزاری برای گسترش خود به وجود آورد یا شاید برعکس، دفترداری ثبت دوطرفه موجب به وجود آمدن 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 با توجه به فرایند تبدیل داراییها به مقادیر تجربیدی و بیان کمی نتایج فعالیتهای شرکت، نخست حسابداری منظم

(سیستماتیک) در قالب دفترداری ثبت دوطرفه، باعث شد که کارآفرینان سیستم سرمایه داری، فعالیت خود را برنامه ریزی، اجرا و اثر این فعالیتها را اندازه گیری کنند. دوم در سایه تفکیک مالکیت از مدیریت امکان رشد شرکتهای سهامی فراهم آید (ریاحی بلکویی، ۱۳۸۱: ۳۳)؛ اما تولید سرمایه داری و قدرت انضباطی با یکدیگر کاملاً هماهنگ عمل می کنند و نمی توانیم آن دو را از لحاظ تاریخی جدا کنیم.

فوکو استدلال می کند که تکنولوژیهای انضباطی اساس رشد و گسترش و پیروزی سرمایه داری به عنوان جنبشی اقتصادی را تشکیل می داد. بدون حضور افراد بانظم و انضباط در درون دستگاه تولید، نیازهای جدید سرمایه داری برآورده نمی شد. به همین شیوه سرمایه داری بدون تمرکز، کنترل و توزیع عقلانی جمعیت ها در مقیاس وسیع ناممکن می بود (دریفوس و رابینو، ۱۳۷۶: ۲۴۵).

در این فضا است که حسابرسی هم می تواند همچون «چشم قدرت» یا «نگاه انضباطی» در جامعه سراسر بین بنتهام^(۶) باشد که همه چیز را می بیند و به عنوان یک ابزار کنترل برای رسیدن قدرت مدرن به هدفش یعنی «بهنجار کردن» در خدمت آن قرار می گیرد و این «بهنجار سازی» از لوازم رشد سرمایه داری می شود.

در حکومتهای باستانی، معمولاً از وجود دو نفر برای ثبت مستقل حسابهای خزانه استفاده می شد. هدف اولیه «ثبت درست» و هدف بعدی اطمینان از «صحت گزارشها» بود. برای دسترسی به این هدف به «مستمعین» یا حسابرسان اتکا می شد. گوش کردن به حسابهای دولتی، که با صدای بلند خوانده می شد در زمان امپراتوری رم، عمده ترین کار برای جلوگیری از سوء استفاده ها توسط خزانه داران بود. واژه Auditor به معنای شونده از همان دوران رواج یافت (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۵۵).

لیتلتن معتقد است این نوع رسیدگی ابتدایی به حسابهای نقدی بود که بی شک

پایه آن تصور، این بود که ۱- مالیات دهندگان و اعضای محلی حسب مورد می‌دانند چه دریافته‌ها و پرداخته‌هایی معقول است. ۲- افشای اجباری و کمابیش علنی جزئیات آن دریافته‌ها و پرداخته‌ها مانع از ثبت‌های کاذب خواهد شد (لیتلتن، ۱۳۸۰: ۴-۱۶۳).

این نوع حسابرسی، عملاً در جهت کشف تقلب و اشتباه‌های ایجاد شده توسط مباشران بود که به عنوان نماینده مالکیتی اموال (دولتی و فردی) عمل می‌کرد.

موضوع مورد حسابرسی جنبه‌های فیزیکی «واقعیت اقتصادی» مانند داراییهای فردی یا اموال تجاری یا معاملات داخلی یا تجاری خاص بود (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۵۵). در اپیستمه عصر کلاسیک مبادله به فراگردی تبدیل شد که در سایه آن ثروت به نمایش در می‌آمد. از این رو، همه انواع ثروت در جهان تا آنجا که بخشی از نظام مبادلاتی را تشکیل می‌داد با یکدیگر مرتبط می‌شد و ثبت دوطرفه وظیفه بیانگری و بازنمایندگی ثروت و نظام مبادلاتی را داشت و به همین دلیل حسابرسی در این دوران برای تعیین صداقت عمل و گزارش صادقانه افرادی انجام می‌شده است که مسئولیت مالی دولتی یا تجاری داشته‌اند. در این دوران، شرکت‌های سهامی همچون شرکت هند شرقی تأسیس شد. با رشد و گسترش این شرکت‌ها نیاز آنها به تأمین سرمایه‌های کلان با انتشار سهام و اوراق بهادار تأمین شد. این اوراق بهترین نمود نشانه شناسی جدید بود که بدون این نشانه پولی ثروت‌ها بی‌حرک، بی‌فایده و گویی ساکت می‌ماندند. کارخانه‌ها به تجهیزات و وسایل بیشتری نیاز داشت. سرمایه بیشتری مورد نیاز بود و بانک‌ها تأسیس می‌شد (هندریکسان و ون بردا، ۱۳۸۴: ۵۴). در همین دوران بازار بورس نیویورک هم فعالیت خود را آغاز کرد. نخستین شکل‌های جدید شرکت‌ها به وجود آمد که در آنها مالک از مدیر جدا بود. سرمایه و سود از یکدیگر جدا شد. ارائه گزارش به مالکان غایب به عنوان یکی از اهداف

عمده حسابداری در آمد و دنیای سرمایه گذاری به عنوان نخستین گروه استفاده کننده از گزارشهای نوین مالی پا به عرصه وجود گذاشت. 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 کند (میگز و دیگران، ۱۳۸۴).

هدف حسابرسی در این دوران همچنان به موضوع قلب معطوف بود. دلیل اصلی رسیدگی به صحت ثبتهای حسابداری، تعیین وجود قلب و یا اشتباه در گزارشهای مالی بود. در واقع این حسابرسی ها توسط مورخان حسابرسی با عنوان «حسابداری دفترداری» و به طور اخص با عنوان «عمل ردیابی سند حسابداری به ثبت حسابداری» نامیده شده است (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۵۶). با ورود به دنیای مدرن، گسستی در سرتاسر سطح دانش روی داد و کارکرد و تمایز به جای تحلیل و بیانگری نشست. از این پس ثروت را باید در فراگرد تولید جستجو می کردند. به گفته فوکو در قرن هفدهم هنوز اهمیت مفهوم تولید روشن نبود. در این دوران کار، مبنای ارزش کالاها شد. در این اپیستمه جدید، کم کم اهداف حسابرسان نیز تغییر کرد و توجه و تمرکز آنها به طور فزاینده ای بر روشها و رویه های تهیه صورتهای مالی معطوف شد. هدف حسابرسی از کشف قلب دور شد و به سوی هدف جدید، تعیین اینکه صورتهای مالی تصویری مطلوب از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را ارائه می دهد یا خیر، تغییر کرد؛ به عبارتی در اپیستمه کلاسیک، که واژگان بیانگر چیزها بود، ثبت حسابداری و ترازنامه، باز نماینده وضعیت مؤسسه یا شرکت به حساب می آمد و کشف قلب و اشتباه در آنها ارزشمند بود اما در دوره مدرن واژگان از چیزها تمایز یافت؛ «فعل» جای خود را به «اسم» داد و کارکرد به عنوان

مفهومی اساسی در هر فراگردی مورد توجه قرار گرفت. ممکن است رویدادهای مالی زیادی باشد که ثبت نشود و ثبتها نتواند نقش بیانگری خود را ایفا کند؛ به عبارتی بیانگرهای خوبی نباشد؛ لذا اگر صورتهای مالی را به مثابه «کالاهای عمومی» فرض کنیم این «کار» حسابداران و فراگرد تولید این صورتهای مالی است که مبنای ارزشمندی آنهاست. در نتیجه، حسابرسان دیگر توجه خود را به ترازنامه متمرکز نمی کردند و مطلوبیت ارائه سود گزارش شده در درجه اول اهمیت قرار گرفت.

افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان از اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی به دنبال و در تداوم افزایش شمار 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 (میگز و دیگران).

تبارشناسی حسابرسی

نقش اجتماعی حسابرسی، پاسخگویی و لزوم اظهار نظر بی طرفانه و همراه با دانش و تخصص نسبت به صورتهای مالی اسباب پیدایش حرفه حسابداری را به وجود آورد. نخستین نظام حرفه ای در انگلستان و پس از آن در کشورهای دیگر ایجاد 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 کشف کرده است. نهادی شکل می گیرد تا نهاد دیگری قدرت یابد. سازمانها و تشکلهای حسابرسی، بنیان شرکتهای و مؤسسات دنیای سرمایه داری را محکم می کنند و سرمایه داری اساس کارکرد نهادهایی است

که در نگاه نخست ارتباطی با حسابرسی ندارد؛ چنانکه هندریکسان معتقد است اگر پیدایش حسابداری و ثبت دوطرفه نبود؛ یعنی همان روشی که چارچوبی ارائه کرد و سرمایه داری خصوصی توانست در درون آن ثروتهایی ایجاد کند (یعنی ثروتهایی که از هنرمندان، موسیقی دانان و نویسندگان حمایت کردند)، این نیروها نمی توانستند به میزان کافی پیشرفت کنند تا به دنیای ما شکل بدهند (هندریکسان و ون بردا، ۱۳۸۴: ۴۰)؛ به عبارتی باید دانست که تبدیل اعداد خام به اطلاعات با معنی و قابل استفاده، انتقالی اخلاقی و نهادی است. این انتقال اخلاقی از واقعیات اقتصادی ممکن است به این فکر منجر شود که واقعیت اقتصادی به طور محض، ساختنی اجتماعی است و به این دلیل، ساختنی بر مبنای ارقام حسابرسی شده است. از دیدگاهی دیگر نیاز به نشان دادن وضعیت امور، مرتبط و ناشی از این است که افراد و سازمانها راه دیگری برای توجیه مرجعیت و موثق بودن خود ندارند؛ لذا ارقام، روشی برای بیان و توجیه موقعیت اقتدار آنهاست (پرویز، ۱۳۸۳: ۴۷).

به همین دلیل، حسابرس، اقتداری عظیم می یابد؛ دانایی که سالم را از ناسالم و مطلوب را از نامطلوب تشخیص می دهد و جدا می کند.

فوکو در پروژه تبارشناسی در جستجوی یافتن ریشه علوم انسانی در تضادهای اجتماعی و ناسازگاری منافع است که این دو اهمیتی اساسی در فلسفه وجودی حسابرسی دارد. وقتی دریافت کننده اطلاعات مالی، «تضاد منافع» بین خود و تولیدکننده را درمی یابد، نگران مغرضانه بودن اطلاعات ارائه شده است و به همین دلیل به سراغ حسابرسان می رود. رابطه بین مدیران شرکت، دریافت کنندگان اطلاعات مالی و حسابرسان، درون یک «مثلث انسانی نمایندگی» شکل می گیرد؛ مثلی که به طور رسمی به عنوان ساختار اساسی نقش حسابرسی توسط کمیته مفاهیم حسابرسی انجمن حسابداری امریکا شناسایی شده است (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۱۴۱).

از آنجا که مدیران مورد اعتماد شرکتها در یک موضع قدرت قرار دارند و می‌توانند در نبود حسابرسی از موقعیت نمایندگی خود برای تعیین مقررات گزارش اطلاعات مالی به مالکان استفاده کنند، حسابرسی را می‌توان به عنوان یک وسیله انضباطی مورد اعتماد برای کاهش چنین اختیاری در نظر گرفت. آنها نه تنها می‌توانند درستی و انسجام روشهای حسابداری مورد استفاده در گزارشهای مالی را گواهی و تأیید کنند (و نظم صریحی را بر نمایندگان مدیریتی تحمیل کنند) بلکه حتی حضور آنها به عنوان حسابرسان نیز به صورت یک عامل منضبط کننده عمل می‌کند (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۱۱۴).

فهم تجربه حسابرسی و دریافتن این نکته که کدام زمینه به گونه ای تاریخی به این تجربه شکل می‌دهد، کشف نسبت میان قدرت / دانش را ساده تر می‌کند. این تجربه نشان می‌دهد هدف کلی حسابرسی به عنوان جزئی از تکنولوژی انضباطی «افزایش در سودمندی و سربه راهی» است. شیوه اعمال واقعی انضباطی شیوه بهنجار سازی انضباطی است مطابق با معیار حقیقت و حول ابژه‌هایی ممتاز و این معیار حقیقت تولید یا ساخته می‌شود و رژیم حقیقت در هر جامعه ای بیانگر رابطه قدرت و دانش در آن جامعه است یعنی نوع گفتمانی که در مقام حقیقت پذیرفته می‌شود و عمل می‌کند (حقیقی، ۱۸۹).

نمود حقیقت در اینجا اصول پذیرفته شده یا استانداردهای حسابداری و قوانین وضع شده‌ای بوده و نمود ابژه مدیران و تولید کنندگان اطلاعات مالی با پیدایش و تثبیت حرفه حسابرسی و حمایت‌های قانونی از آن، موضوع صلاحیت حرفه ای و استقلال حسابرسان نیز مطرح شد. ترکیب دانش / قدرت سبب شد استقلال حسابرسان از حالتی که در آن مفهوم استقلال ظاهری و باطنی وجود نداشته است و حسابرسان سهامدار شرکتها بوده اند تا وضعیت اخیر، که براساس آیین رفتار حرفه ای و

استانداردهای حسابرسی باید استقلال ظاهری و باطنی داشته باشند، تحول یافته است. دیرینه و تبار حسابرسی نوعی عدم ثبات پیوسته را در حسابرسی نشان می دهد. با این همه در این تغییر تداومی به چشم می خورد؛ برای مثال، حسابرسی به عنوان پاسخی اجتماعی به عدم اطمینان انسان در موقعیتهای اقتصادی همواره وجود داشته است. تغییرات حسابرسی که از دیدگاه دیرینه و تبارشناسانه به آنها پرداخته شد به زبان حرفه ای این گونه قابل بیان است که تغییر سازمانی در واحدهای بزرگ اقتصادی از لزوم پاسخگویی به سهامداران، فزونی مخارج ناشی از کشف تقلب و اشتباه توسط حسابرسان بر منافع آن و ... به تغییر در هدف حسابرسی انجامید و از توجه و تمرکز علمی بر انسانها و رفتارهای آنها به ثبتهای حسابداری و اخیراً صورتهای مالی برگرفته از این ثبتهای سوق داده شد؛ در دوران اخیر نیز از عملکردهای مربوط به مدیریت داخلی به تأمین نیازهای فردی در بازارهای پول و سرمایه و پاسخ به نیازها و انتظارات اجتماعی، تکامل یافته است. علاوه بر هدف حسابرسی، استقلال، صلاحیت حرفه ای، مراقبت حرفه ای و مسائل دیگر مرتبط با حرفه نیز تحت تأثیر محیط حسابرسی بوده است؛ همان گونه که قدرت انضباطی بر استقلال حسابرسی تأکید می کند و راه حل مرسوم و رایج حرفه، پیگیری راه های ارتقای استقلال حسابرسی از طریق پیشگیری روابط بین صاحبکار و حسابرسی است. موضوع همچنان اهمیت دادن به جامعه و بهنجار سازی حرفه است. در همین راستا دادگاه های کشورهای پیشرفته با طرح مشمول اشخاص ثالث (تمام استفاده کنندگان نه فقط مالکان و مدیران) در مورد رعایت مراقبت حرفه ای، مسئولیت اجتماعی گسترده تری را بر عهده حسابرسان گذاشته اند.

نگاه نوتاریخگرایانه به حسابرسی نشان می دهد که چرا حسابرسان از عبارات گنگ و مبهم برای ارائه نظر حرفه ای و گزارش یافته های خود استفاده می کنند.

آنان به این صورت مدعی دستیابی به پیکره ای منسجم از دانش حسابداری و حسابرسی می شوند.

حرفه حسابرسی، محافظه کارانه است و به منظور رویارویی با دخالت‌های احتمالی، حفظ حق انحصاری در ارائه خدمات، ارائه نظر حرفه ای و گزارش یافته های حسابرسی از عبارات مبهم، گنگ و نامشخص همچون (ارائه منصفانه) استفاده می کند.

چنین ابهامی خود یک نقطه قوت است؛ چرا که علاوه بر انعکاس پیکره ای منسجم از دانش حسابداری و حسابرسی، امکان تعبیر و تفسیر کیفیت گزارشهای مالی را در طی زمان براساس توقعات جامعه از آن فراهم می آورد. گودریچ در این زمینه معتقد است که ساختار گفتمان و عبارات حقوقی خود ارجاع و غیرقابل نفوذ، یک ابزار کنترل اجتماعی برای به کارگیری قدرت حرفه ای است. او در ادامه می گوید هر عبارت حقوقی به گونه ای است که بیشترین دامنه نفوذ ممکن و قدرت را برای تعیین معنا به استفاده کننده ارائه می دهد (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۶۸).

زنگ خطری که در اینجا به صدا در می آید، این است که قدرت هر رشته و حرفه ای، صرف نظر از داشتن تشکلهای حرفه ای فراگیر و آیین رفتار حرفه ای در شالوده های فلسفی و نظری آن قرار دارد و باید حساب‌رسان به منظور تقویت زیربنای علمی و نظری حرفه تلاش بیشتری انجام دهند تا دانش حسابرسی از ابهام کمتر و صراحت بیشتری برخوردار شود تا شاهد حرفه ای قدرتمندتر باشیم.

امروزه واژه حسابرسی از لنگرگاه سنتی خود را آزاد کرده، مغرور از اهمیت، اینک مانند دالی غوطه ور در آزادی بر بالای سر هر مدلول و معنی واقعی از زندگانی کاری مدرن برای نشان دادن دلالت در هر حوزه ای در پرواز است؛ اینک گروه زیادی از حساب‌رسان و رای حساب‌رسان مالی به صحنه آمده اند؛ حساب‌رسان

حکومتها، حساب‌رسان سلامتی و ایمنی، حساب‌رسان ارزش پول، حساب‌رسان حقوقی، حساب‌رسان محیط زیست و ...، حساب‌رسی قبلاً با هیچ کدام از این حوزه‌ها تداومی نمی‌شد.

تکنولوژی انضباطی حسابداری و حساب‌رسی و نسبت میان قدرت / دانش از حساب‌رسی وسیله‌ای ساخته است که افراد با آن به طرز فعال و آزادانه خود را هدایت و مدیریت می‌کنند و هم چنین موجبات کارآمدی، اثربخشی، اقدام بهینه، خودتدبیری، مسئولیت‌پذیری و شفاف‌سازی روابط اقتصادی را فراهم آورده است.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

هدف فوکو از دیرینه‌شناسی به دست دادن تلقی جدیدی از تاریخ معرفت است. این تلقی برخلاف تعابیر تاریخی کلاسیک همچون اندیشه هگل، تاریخ را عرصه پیشرفت نمی‌داند. دیرینه‌شناسی بیش از هر چیز فرض را بر این می‌گیرد که تاریخ معرفت، خطی و پیوسته نیست، بلکه ناپیوسته و منقطع است و در آن اپیستمه‌ها با گسست‌هایی بنیادین از یکدیگر جدا می‌شود. تأکید بر گسست، نشانگر این است که وی نمی‌پذیرد یک اپیستمه نسبت به اپیستمه قبلی ارزش بیشتری دارد و از راه پیشرفت حاصل شده است. از آنجا که بحث دلالتی، اساسی‌ترین مبحث در معرفت به شمار می‌رود در دیرینه‌شناسی، نسبی بودن قواعد دلالت و در نتیجه نسبی بودن دلالت را نتیجه می‌گیرد. البته دیرینه‌شناسی فقط به کنشها و روابط درون‌گفتمانی می‌پردازد. اما فوکو در تأملات بعدی خود پی‌برد که استراتژیها و کنش‌های غیرگفتمانی هم می‌توانند اهمیت زیادی داشته باشند. لذا در دوره تبارشناسی به تکمیل دیرینه‌شناسی پرداخت و عنصر قدرت را به مثابه کرداری غیرگفتمانی وارد نظریه خود کرد تا پیوند دانش را نه با حقیقت جوئی 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 بسط 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 می شود. در این مقاله سعی شد در پرتو دیرینه شناسی و تبارشناسی شکل‌های دگرگونی صورت بندی نهایی (گفتمان حسابرسی) و رابطه دیالکتیکی بین قدرت و این گفتمان تحلیل شود. حسابرسی در طول عمر خود بویژه در یک صد سال اخیر، که به صورت حرفه و تخصص درآمده و هم چنین از دهه ۱۹۹۰ که انحصار در این حرفه به صورت مؤسسات بزرگ بین المللی Big four، Big Five، Big Eight، Big ten و اخیراً هم Big four شکل گرفته است، همزمان و همگام با تغییر شرایط ایستمه های حام بر ثروت تغییر یافته و در پرتو (قدرت انضباطی) از علوم مختلف برای پیشرفت استفاده، و همواره سعی کرده است همچون تاکتیکی در درون استراتژی سرمایه داری، روشهایی را برای نشان دادن موقعیت و وضعیت واحدهای اقتصادی و تجاری پدید آورد. علاوه بر این با وضع قوانین و مقررات تازه و تدوین استانداردهای لازم توسط مراجع حرفه ای و نهادهای عمومی به رشته ای پویا و پیچیده تبدیل شده و امید است در آینده حسابرسان با نظریه پردازیهای خود در جهت ارتقای حرفه کوشا باشند.

دیرینه و تبار حسابرسی نشان می دهد، پدید آمدن حرفه حسابداری، که زمینه ساز «سرمایه داری مردمی» شد، شکل دیگری از همراهی دانش / قدرت و هدفش «حکومت افراد بر خود» است تا بدین طریق شکاف تولید کننده و استفاده کننده اطلاعات مالی به حداقل برسد و یک ارتباط (این همانی) بین آنها به وجود آید. هم چنین نشان می دهد این علم با تاکتیک ها و روشهایش در جهت قاعده پذیر کردن، به نظم درآوردن و بهنجار کردن سیستم سرمایه داری گام برداشته است.

یادداشتها

۱- میشل فوکو (۱۹۲۶-۱۹۸۴) فیلسوف معاصر فرانسوی و استاد تاریخ نظامهای اندیشه در کلژ دو فرانس فرانسه که نظریه های دیرینه شناسی و تبارشناسی از مهمترین پروژه های فکری اوست.

۲- گفتمان 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 مشترکین شد، می نامیم.

۳- یکی دیگر از کتابهای میشل فوکو: (1973) *The order of things*.

۴- نشانه، پدیده ای است که هم خودش باشد و هم مظهر مفاهیمی فراتر از وجود عینی خود.

۵- دکتر بشیریه در کتاب میشل فوکو، فراسوی هرمونوتیک و ساختگرایی واژه: *dispositif* را «دستگاه» ترجمه کرده است.

۶- سراسر بین پیشنهاد جریمی بنتهام (فیلسوف و اقتصاددان قرن نوزدهم)، ساختن مرکزی در زندان که زندانیان را قادر کند تا در یک نگاه، تمامی زاویه های زندان را ببینند؛ به عبارتی نوعی آزمایشگاه قدرت است که با نظارت در رفتار انسانها نفوذ می کند و همه چیز را می بیند.

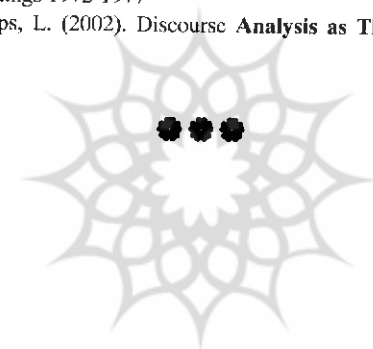
منابع فارسی

- احمدی، بابک (۱۳۷۳). *مدرنیته و اندیشه انتقادی*. (چاپ اول) تهران: نشر مرکز.
- پرنز، اریک (۱۳۸۲) میشل فوکو. ترجمه بابک احمدی. تهران: نشر ماهی.
- بشیریه، حسین (۱۳۷۶). «مقدمه مترجم» در هیوبرت دریفوس و پل رابینو، میشل فوکو فراسوی ساختگرایی و هرمونوتیک. تهران: نشر نی.
- پرویز، حسن (۱۳۸۳). *حسابرسی در فرهنگ و اخلاق پست مدرنیته*. مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران جامعه حسابداران رسمی ایران.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). *فلسفه حسابرسی*. تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- دریفوس، هیوبرت؛ رابینو، پل (۱۳۷۶). میشل فوکو: فراسوی ساختگرایی و هرمونوتیک. ترجمه حسین بشیریه، تهران: نشر نی.
- ریاحی بلکویی، احمد (۱۳۸۱). *تئوریهای حسابداری*. (علی پارسائیان)، تهران دفتر پژوهشهای فرهنگی.
- دوانی، غلامحسین (۱۳۸۴). *چالش های مؤسسات حسابرسی*. حسابدار، سال بیستم، شماره سوم اسفندماه.
- سلطانی، سیدعلی اصغر (۱۳۸۴). *قدرت، گفتمان و زبان*. 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 جهانپدیده تهران: نشر نی.

- کاکوئی نژاد، محمدحسین (۱۳۷۱). **حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده**. بررسی های حسابداری، سال اول، شماره دوم، پاییز ۱۳۷۱.
- لیتلتن، ای سی (۱۳۸۰). **ساختار تئوری حسابداری**. ترجمه حبیب الله تیموری. تهران: سازمان حسابرسی.
- میگز، والتر بی؛ ویتینگتون، آری و دیگران (۱۳۸۴). **اصول حسابرسی جلد اول**. ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری. تهران: سازمان حسابرسی.
- میلر، پیتر (۱۳۸۴). **سوژه، استیلا و قدرت**. ترجمه نیکو سرخوش و افشین جهاننیده. تهران: نشر نی.
- هندریکسان، ال دان اس و ون بردا، میکال اف (۱۳۸۴). **تئوری های حسابداری**. جلد اول (علی پارسائیان) تهران: انتشارات ترمه.

منابع انگلیسی

- Foucault, M (1980) **Truth, and Power**. In c. Gordon (Ed) *Power/ Knowledge. Selected Inter views and other Writings 1972-1977*
- Jorgen sen, M& Philips, L. (2002). **Discourse Analysis as Theory and Method**. London: Sage Publications.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



شروېشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی