

حسابداری و جامعه

Accounting and Society

R.W. Perks



محمد جواد صفار

سازمان حسابرسی سالها در پی آن بوده است که با ترجمه کتاب «حسابداری و جامعه»، اثر آر دبلیو پرکز (R.W. Perks) امکان دستیابی علاقه‌مندان به این کتاب ارزشمند را فراهم کند. تاکنون بیش از سه نفر نامزد برگرداندن این کتاب به فارسی بوده‌اند که از این میان دوست دارم از پژوهشگر ارجمند جناب آقای محمد شلیله یاد کنم، اما به هر تقدیر این کار تاکنون به انجام نرسیده است. این کتاب در ابتدا از سوی ایشان پیشنهاد و با بررسی مضمون آن، مورد نیاز جامعه حرفه‌ای، شناخته شد. کتاب، از محتوایی برابر برخوردار است و چالشهای حرفه حسابداری را به زیبایی و دقت مطرح می‌کند. از آنجا که امکان ترجمه کتاب تاکنون فراهم نشده و از طرفی موضوع محوری این شماره فصلنامه حسابرسی به «ارتباط حسابداری و تشکلهای آن با جامعه» اختصاص یافته است، به نظر رسید معرفی این کتاب می‌تواند زمینه بسنده‌ای برای شناسایی آن فراهم آورد و استفاده علاقه‌مندان از آن را آسان سازد. در این معرفی، بیشتر از مقدمه کتاب استفاده شده و با مرور بخشهایی از آن، این مهم تکمیل شده است. با امید به اینکه ترجمه کتابهایی از این دست در برنامه سازمان حسابرسی قرار گیرد.

مقدمه

(حسابدهی) تاکید می‌کند. به همین ترتیب مراد از واژه «جامعه»، جامعه به معنای کل آن نیست، بلکه جامعه به عنوان مجموعه‌ای از گروهها و افراد با دیدگاههای گوناگون و مشترکی اطلاق می‌شود که هر کدام علاقه‌های ویژه خود را دارند. بندرت راه‌حلی برای مشکلات وجود دارد که برای جامعه بهترین تلقی می‌شود؛ اغلب ترتیباتی که همسو با منافع برخی گروهها در جامعه است، الزاماً منافع دیگر گروهها را تامین نمی‌کند.

در این رابطه نقش حرفه‌ها در جامعه درخور بررسی است. اما معنی حرفه چیست؟ برخی ویژگیهای اساسی حرفه‌ای گوناگون و به ویژه کاربرد آن در حسابداری از جذابیت برخوردار است. این ویژگیها تا حدودی به نفع جامعه عمل می‌کنند، اما برخی نیز این احتمال را در نظر می‌گیرند که حرفه می‌تواند «توطئه‌ای علیه عوام» باشد (برناردشا).

شاید حرفه‌ها- و دیگر گروههای توانمند- باید به جامعه پاسخگو باشند. اما پاسخگویی چه معنایی دارد؟ حرفه حسابداری سالهای سال است نان خود را از طریق اشاعه این فکر می‌خورد که مدیران شرکتها باید به سهامدارانشان پاسخگو باشند. بررسی مفهوم پاسخگویی (حسابدهی) و

از دیدگاه نگارنده، هدف از نگارش کتاب «حسابداری و جامعه»، فراهم آوردن چشم‌اندازی خواندنی، جالب و چالش‌برانگیز درباره نقش حسابداری در جامعه است. در سالهای اخیر مباحث مربوط به اوضاع بحرانی و انتقادی حسابداری در دنیا، افزایش چشمگیری یافته، اما بسیاری از این مباحث در دسترس نیست و افزون بر این، فهم آنها دشوار است؛ چرا که تنها از دیدگاهی نظری و خشک به آن پرداخته شده، ولی در این متن دیدگاههای چالش‌برانگیز و ادبیات انتقادی مورد بحث قرار گرفته است.

این کتاب که به دیدگاههای گوناگون می‌پردازد، با هدف ارزیابی افکار و مباحث موافق و مخالف و افزایش دسترسی به آنها تهیه شده است. این مباحث نه تنها برای حسابداران و دانشجویان حسابداری مفید است و دیدگاه آنان را نسبت به مطالب تغییر خواهد داد، بلکه افرادی که با حسابداری آشنا نیستند نیز مطالب جالبی در آن خواهند یافت. این متن برای خواندن، حس کردن و فکر کردن پیرامون آن است. واژه «حسابداری» مورد استفاده در آن، بیش از حسابداری مدیریت و کنترل، بر جنبه گزارشگری مالی و پاسخگویی

برخی محدودیتهای رویکردی که معمولاً حسابداران ارائه می کنند و نیز تفسیر گسترده تری از پاسخگویی از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

حسابداران اغلب پاسخگویی را فراتر از تهیه «حساب» - گزارشی که اساساً به مسائل مالی می پردازد - می دانند. اما چه کسی مندرجات حساب و آنچه تصویر مالی یک سازمان را می نمایاند، تعیین می کند؟ در محدوده «حساب سازی» نیاز به رسیدگی مستقل به «تفسیر مدیران از رویدادها» کاملاً محسوس است. اما آیا حسابرسان این نقش را به گونه ای رضایتبخش ایفا می کنند؟ ارزیابی منتقدانه، وظیفه معمول حسابرسی و بررسی فاصله انتظارات (فاصله میان انتظار جامعه از حسابرسان و آنچه آنان انجام می دهند، به ویژه در موارد عدم استقلال)، تغییرات بسیاری در این زمینه را ایجاد می کند.

«حساب» به مفهوم عرفی آنچه حسابداران تهیه می کنند و عمدتاً تامین کننده نیاز سرمایه گذاران و بستانکاران است، اغلب از جهات بسیاری کفایت دارد. گروههای بسیار دیگری از جامعه، خواهان اطلاعاتی درباره عملکرد شرکتها و سازمانها هستند و تنها به درآمدزایی و وضعیت مالی علاقه مند نیستند. احتمال تهیه گزارشهایی که طیف گسترده تری از موضوعها (از جمله فعالیتهای زیست محیطی، ایمنی و اشتغالزایی) را دربرگیرد مورد علاقه گروههای گوناگونی در جامعه است.

به نظر می رسد تنها چیزی که در حسابداری مهم شمرده می شود سودآوری است. اگرچه سود تمامی جنبه های عملکرد را احاطه کرده، اما اینک توجه به ماورای سود و طرح دیگر رویکردهای اندازه گیری عملکرد (مواردی از قبیل حسابرسی عملیاتی و گسترش شاخصهای عملیاتی مربوط به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) نیز اهمیت می یابد.

از دید حسابداران سنتی، سود به عنوان مبنای اصلی اندازه گیری عملکرد، اطمینان بیشتری را تامین می کند، اما به راستی اندازه گیری سود قابل اتکاست؟ حرفه حسابداری سالهاست در این راه تلاش می کند که قوانین یا استانداردهایی تدوین کند که بتواند سود را بدرستی شناسایی و اندازه گیری و چگونگی وضعیت مالی و عملکرد را به درستی گزارش نماید. بررسی این تلاش و تکرار برخی از شکستها در این زمینه بسیار خواندنی است. هنوز توافق جمعی و تعریفهای کاربردی پیرامون مفاهیم پایه ای چون سود، دارایی، بدهی، درآمد و هزینه به دست نیامده است. هرآن، حرفه حسابداری تعریفها، قواعد و استانداردهای حسابداری به ظاهر مورد پذیرشی تدوین می کند، اما به فاصله ای

بسیار کم این استانداردها کنار گذاشته می شود و حرفه و ادار می شود کار را دوباره آغاز کند.

مشکلات حساب سازی چگونه پدیدار می شود؟ بخشی از آن به دلیل ناتوانایی حرفه در اجرای کارآمد استانداردهاست. اما استانداردها نیز اغلب نارسا و بحث برانگیز است؛ چرا این گونه است؟ اگر حسابداری مالی برپایه اصولی اساسی بنا می شد، تمامی جامعه به دنبال برخی قواعد تفصیلی در مورد کاربرد آن اصول در شرایط مشخص بودند. اما - البته - اصول اساسی حسابداری وجود ندارد. در این زمینه ها چارچوب نظری و این سؤال که آیا حسابداری می تواند برپایه اصول معنی داری بنا شود، درخور بحث است.

در نبود اصول پیشگفته، گزارشهای مالی شاید، فراتر از آنچه طرفهای قدرتمند درگیر می خواهند، نخواهد رفت. اما چه کسانی قدرتمندترین طرفها محسوب می شوند؟ قوانین موضوعه به روشنی نقش موثری بر شکل و محتوای گزارشهای سالانه ایفا می کند. اما، مدیران و مسئولان اجرایی نیز می توانند تاثیر بسزایی در فرم و محتوای گزارشهای مالی داشته باشند. قوانین و مقررات و نیز حسابرسان قدرت ایشان را تا حدودی محدود کرده اند. اما حسابرسان و حرفه حسابداری تا چه حد قدرتمندند و اساساً قدرت چگونه معنی می شود؟ مطالعه رویکردهای گوناگون قدرت و چگونگی اعمال قدرت حسابداران و سازوکارهای آن بحث جذابی در این زمینه است. حسابداری نقش بااهمیتی در تمام سازمانهای موجود ایفا می کند. اما رشد آن، نخست در بخش خصوصی مطرح شده است و برپاسخگویی روابط بین مدیران و سهامداران تاکید می کند. آنچه از این دیدگاه سنتی حاصل می شود، اغلب ناکافی است و با منافع بسیاری در جامعه مغایر به نظر می رسد. حسابداری مرسوم (در بخش خصوصی) بر درآمدزایی و پاسخگویی در محدوده حسابهای مالی تاکید می کند و حسابرسان نیز اعتبار این حسابها را می افزایند. این رویکردهای معمول، به گونه ای رشد یابنده، بخش عمومی و سازمانهای غیرانتفاعی را نیز دربرمی گیرد و از دیدگاه اجتماعی، سازوکارهای پاسخگویی مناسب دیگری را مطرح خواهد کرد.

چنانچه حسابداری، کماکان نقش سنتی خود را ایفا کند، نارساییهایی جدی در آن وجود خواهد داشت. الزامات حسابداری و حسابرسی اصیل به دنبال پاسخگو کردن بیشتر مدیران شرکتها به سهامداران و بهبود راههای اداره شرکتهاست. در این زمینه تعادل بین قدرت و ثروت، نیاز امروز و فردای جامعه است.

حرفه، جامعه و حسابداری

حرفه ها چه نقشی در جامعه دارند و ویژگیهایی یک حرفه، به ویژه حرفه حسابداری، کدام است؟

واژه «حرفه» چگونه تعریف می شود و ویژگیهای گوناگونی که به آن نسبت داده می شود کدام است؟ در مورد برخی از این ویژگیها توافق گسترده ای وجود دارد، اما بقیه در خور بحث است. این ویژگیهای گوناگون که در تعریف یک حرفه ایجاد می شود، می تواند در تعیین این مطلب که گروه شغلی خاصی مجاز به اطلاق عنوان حرفه به خود هستند یا در جهت حرفه ای گری گام برمی دارند، کمک کند. برخی از این ویژگیها در جهت جامعه است، در حالی که بقیه در جهت منافع خود حرفه عمل می کند. به همین ترتیب برخی از آنها نیز در جهت تقویت اقتدار حرفه ایهاست. تفسیرهای گوناگون نقش حرفه ها در جامعه و گسترش تشکلهای حرفه ای حسابداری که خود تابعی از گسترش حرفه ها در جامعه است به طور ضمنی نشاندهنده آن است که جامعه به گونه ای رشد یابنده به سوی حرفه ای شدن گام برمی دارد.

فصل اول کتاب «حسابداری و جامعه» با این موضوعهای اساسی شروع و با طرح عنوانهایی چون مزایای حرفه، گامهایی که برداشته شده است، آنانکه از وجود حرفه سود می برند و اقتدار، ادامه می یابد. سپس به ویژگیهای حرفه می پردازد و بیست و چند مورد آنها را توضیح می دهد؛ مواردی چون مهارت مبتنی بر دانش حرفه ای، لزوم شکل و حرفه ای گری، گذراندن دوره های آموزشی درازمدت، وجود و لزوم آزمون صلاحیت، آموزش سازماندهی شده حین کار، صدور مجوز کار، نظام خودگردانی و خودکنترلی (مستقل از دولت)، آیین رفتار حرفه ای مدون، توجه خاص به منافع عمومی، پیش بینی لغو عضویت، برخورد با انحصار و شناسایی قانونی (با حفظ استقلال نسبت به دولت)، کنترل و محدودیت تبلیغات و توجه به ضوابط حق الزحمه، این که این حرفه بیشتر شغلی مردانه است و بالاخره تحرک، از جمله مباحث مورد اشاره است. در پایان فصل اول اشاره ای به وضعیت تشکلهای حرفه ای در انگلستان شده که لزومی به ذکر جزئیات آن وجود ندارد، اما جالب است بدانید در حالی که **انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW)** طی ۱۰-۱۲ سال اخیر از نظر تعداد اعضا، کمتر از ۲۵ درصد رشد داشته است، تشکلهای دیگری

چون **انجمن حسابداران خبره (ACCA)** و **انجمن حسابداران مدیریت (CIMA)** از این جهت رشدی بیشتر از ۲۰۰ درصد داشته اند.

پاسخگویی

فصل دوم کتاب، به پاسخگویی (حسابدهی) می پردازد و ضمن اشاره به عوامل پاسخگویی، دربرگیرنده ۴ عامل تولید، حسابرسی و انتشار اطلاعات حسابداری و احتمال تعلق برخی جرایم نسبت به مدیران است و محدودیتهای پاسخگویی مدل حسابداران را به شرح زیر برمی شمرد:

۱- مفهوم اطلاعات (و موارد مربوط به انتشار گزینشی اطلاعات)،

قدرت و پاسخگویی درهم بافته شده است تلاش در جهت پاسخگویی تلاش در جهت محدودیت قدرت است

۲- مفهوم حسابرسی (با اشاره به مبحث استقلال حسابرسی و فشارهایی که از طریق اعمال محدودیت در حق الزحمه متصور است)،

۳- انتشار اطلاعات مالی (با تاکید بر زمان انتشار و بحث قابل فهم بودن از سوی تمامی استفاده کنندگان)،

۴- مجازات و تعلق برخی جرائم نسبت به مدیران. در پایان این فصل، اشاره ای به دیدگاههای دیگر در مورد پاسخگویی (دربرگیرنده پاسخگویی در بخش عمومی که از اهمیتی خاص برخوردار است) و توسعه مفهوم آن، به اختصار نتیجه گیری می کند که:

• قدرت و پاسخگویی درهم بافته شده است. تلاش در جهت پاسخگویی، تلاش در جهت محدودیت قدرت است. اما راهی که حسابداری می پیماید، گرایش به انعکاس و تقویت روابط قدرت موجود است. دامنه پاسخگویی که بتواند در قدرت تغییر ایجاد کند، محدود است.

به کار برند که فعالیت آنها را پنهان و ایشان را در مقابل کنترل‌های برون سازمانی پشتیبانی کند.

نقش حسابرسی در جامعه

فصل سوم کتاب به نقش حسابرسی در جامعه می‌پردازد که در طی آن مباحثی چون منشاء و تعریف حسابرسی، اهداف حسابرسی، تقلب و اشتباه، وضعیت مطلوب، مقامات پاسخ‌خواه، استقلال، فاصله انتظارات، نقش حسابرسی در بخش عمومی و نظرات مغایر با دیدگاه حسابرسی را توصیف می‌کند. به دلیل اهمیت، به دو بخش از آن که اهمیت بیشتری دارد اشاره می‌شود؛ فاصله انتظارات و نیز اشاره‌ای به تفاوت بین حسابرسی بخش خصوصی و عمومی.

موارد مرتبط به فاصله انتظارات (آن چیزی که استفاده کنندگان از کار حسابرسان برداشت می‌کنند، اما اغلب این گونه نیست) به اختصار به قرار زیر است:

اغلب ترتیباتی که

همسو با منافع برخی گروه‌ها در

جامعه است

الزاماً منافع دیگر گروه‌ها را

تامین نمی‌کند

۱- صورتهای مالی به وسیله حسابرسان تهیه می‌شود و از این رو حسابرسان با مفاد آن موافقت و نسبت به محتویات آن مسئولیت دارد.

۲- صورتهای مالی درست و دقیق است. چنانچه حسابرسی دیگر، این اطلاعات پایه را به کار گیرد، مشابه همین صورتهای مالی را تولید و ارائه می‌کند.

۳- صورتهای مالی نشان می‌دهد که شرکت ارزشمند است و این که داراییها به گونه‌ای مناسب ارزشگذاری شده است.

۴- حسابرسان این موضوع را که هیچ تقلب یا اعمال مغایر با قانون مهمی وجود ندارد بررسی و اثبات کرده‌اند.

۵- کسب و کار، تداوم خواهد داشت و احتمال سقوط و ورشکستگی در آینده‌ای پیشبینی پذیر وجود ندارد.

۶- مدیریت شرکت، درخور اطمینان، با صلاحیت، کارا و

تفاوت چشمگیری بین پاسخگویی در موارد زیر وجود دارد:

۱- روابط مدیر- سهامدار در شرکتها،

۲- روابط مدیریتی،

۳- بخش عمومی با تاکید برگسترده‌گی حسابخواهان و اشکالات مرتبط با آن.

اگر تصور کنیم نمایندگان نسبت به ریسان پاسخگویند، سه امکان وجود دارد:

۱- ریسان فرایندها را کنترل می‌کنند،

۲- نمایندگان فرایندها را کنترل می‌کنند،

۳- روشن نیست چه کسی فرایندها را کنترل می‌کند و در این زمینه بین ریسان و نمایندگان اختلافی وجود دارد.

در هر یک از حالتها، هر دو طرف ممکن است به منظور تقویت موقعیت خود به دنبال افزایش پاسخگویی باشند، اما اغلب حالت سوم پیش می‌آید. مدل حسابداری سنتی اساساً بر پاسخگویی مدیران شرکتها به سهامدارانشان تاکید می‌کند. شرکتهای عظیم و سهامدارانشان قدرت رشد یافته‌ای در جامعه دارند و در این زمینه حاکمیت شرکتی، پاسخگویی و نقش بالقوه و بالفعل حسابرسان موضوعهای اساسی برای جامعه را تشکیل می‌دهند.

پاسخگویی فرایندی است که روابط بین ریسان و نمایندگان را دربرمی‌گیرد، و ممکن است منجر به تفوق ریسان، یا نمایندگان یا کشمکش دائم بین دو طرف را منجر شود. همچنین احتمال تفوق شخص ثالث مستقل دیگری نیز وجود دارد. حسابرسان ممکن است نقش اخیر را (حسب مورد در بخش خصوصی یا عمومی) ایفا کنند.

حسابداری و حسابداری (پاسخگویی) را می‌توان به رشته‌هایی تشبیه کرد که برای کنترل عروسکهای خیمه‌شب‌بازی به کار می‌رود. در اینجا شرکتها و سهامداران اصلی آنها، عروسکهایی فرض شده‌اند که باید کنترل شوند. سهامداران (خرد) و جامعه، کنترل آن رشته‌ها را در دست دارند و می‌خواهند اطمینان یابند که عروسکها، آن گونه که می‌خواهند عمل می‌کنند. دانشگاهیان و حرفه حسابداری مشغول بازنگری و بازطراحی رشته‌هایند. اما برخی این هشدار را آغاز کرده‌اند که عروسکها دارند کنترل رشته‌ها را به دست می‌گیرند. سازوکار پاسخگویی که فرض می‌شد نمایندگان را کنترل می‌کند، کم دارد در اختیار ایشان قرار می‌گیرد. نمایندگان می‌توانند پاسخگویی را به عنوان نقابی

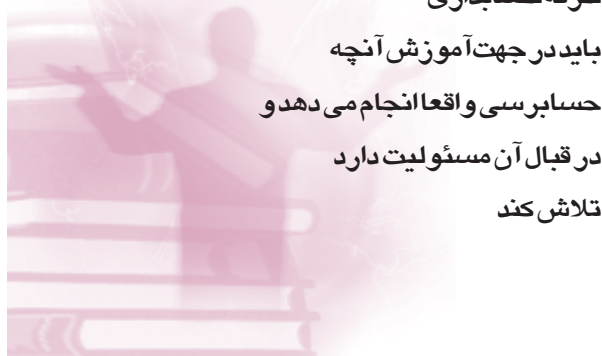
حرفه حسابداری

باید در جهت آموزش آنچه

حسابرسی واقعا انجام می دهد و

در قبال آن مسئولیت دارد

تلاش کند



موثر است.

۷- گزارش حسابرسی هرگونه تردید در مورد موضوعهای مالی را مطرح می کند.

در ادامه، اهم تفاوت‌های اساسی بین حسابرسی بخش عمومی و خصوصی به شرح زیر برشمرده می شود:

- ۱- لزوم کنترل مجوزهای پرداختها و دریافتها در بخش عمومی،
- ۲- حساب‌رسان بخش عمومی، اغلب از کارکنان بخش عمومی اند،
- ۳- حساب‌رسان بخش عمومی اغلب، نظارت بر کیفیت مدیریت واحد مورد رسیدگی را نیز برعهده دارند (حسابرسی عملیاتی)،
- ۴- مسئولیت حساب‌رسان بخش عمومی گسترده است (به دلیل گستردگی افراد ذینفع و استفاده کنندگان)،
- ۵- حساب‌رسان بخش عمومی الزامات رسمی تری را دنبال می کنند،

۶- در حسابرسی بخش عمومی برکفایت و ظایف حسابرسی داخلی تاکید بیشتری می شود،

۷- با توجه به تاکید بیشتر بخش عمومی به روش نقدی، حسابرسی در این بخش به مواردی عینی تر و واقعی تر سوق می یابد.

فصل سوم با تاکید بر چند نکته به شرح زیر پایان می پذیرد که:
۱- اعتباری که به دلیل حسابرسی به صورتهای مالی افزوده می شود، پشتیبانی مناسبی برای سرمایه گذاران فراهم می آورد و صورتهای مالی معتبر نقش چشمگیری در عملیات بازارهای مالی ایفا می کنند.

۲- حسابرسی، حرفه ای قدیمی تر از حسابداری است و تنها برای حسابهای شرکتها کاربرد ندارد.

۳- حسابرسی منافع بالقوه بیشماری دربردارد که هر یک ممکن است هدفها و انتظاراتی گوناگون را برآورده سازد، اگرچه دستیابی به تمامی این منافع بالقوه می تواند به دلایل (الف) عدم

صلاحیت حسابرس و ب) موارد مربوط به انتظارات غیر واقعی، میسر نباشد.

۴- حرفه حسابداری باید در جهت آموزش آنچه حسابرسی واقعا انجام می دهد و در قبال آن مسئولیت دارد تلاش کند و به همین ترتیب جامعه نیز ممکن است به دنبال آن باشد که تصور خود از حسابرسی را به حرفه حسابداری بقبولاند.

گزارشگری فعالیتهای اجتماعی شرکت

فصل چهارم کتاب به گزارشگری فعالیتهای اجتماعی شرکت می پردازد. این فصل مباحثی چون روند گسترش این گزارشگری، مشکلات، لزوم انجام آن توسط حسابداران، فرم و لزوم حسابرسی این فعالیتهای و مواردی را که باید افشا شود دربرمی گیرد. در ادامه، این پرسش که آیا گزارشگری فعالیتهای اجتماعی باید الزامی شود و هدف آن، و مباحثی چون صورت ارزش افزوده، وضعیت اشتغال و کارکنان، گزارشهای اشتغال، گزارشگری به کارکنان، حسابداری منابع انسانی، سرمایه گذاری در رفتار حرفه ای و مسائل محیط زیست نیز مطرح شده است. با توجه به این که مسئولیت اجتماعی حسابداران در سالهای اخیر، به ویژه در طی سال اخیر بشدت مورد توجه قرار گرفته، از ارائه جزئیات آن خودداری می شود. با توجه به زمان انتشار کتاب (سال ۱۹۹۴) علاقه مندان می توانند جهت دسترسی به ادبیات روز، به منابع فراوان موجود در این زمینه مراجعه کنند.

ماورای سود

فصل پنجم، معیارهای دیگر ارزیابی را مطرح می کند و ضمن برشمردن اهمیت سود به مسائلی چون صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، ویژگیهای بخش عمومی، حسابرسی عملیاتی، صنایع ملی شده، نیاز به آموزشهای سطوح بالاتر و مشکلات شاخصهای عملیات و حسابرسی عملکرد مدیریت (VFM) می پردازد. در زمینه این مفاهیم نیز در سالهای اخیر مطالعات زیادی انجام شده است و مراجعه به این کتاب، با توجه به سال انتشار ضروری به نظر نمی رسد.

استانداردهای حسابداری و چارچوب نظری

این موضوعها نیز در سالهای اخیر اهمیت ویژه ای یافته است

و دلیل این بذل توجه، چاپ و انتشار کتابهای زیادی از این دست بوده است. علاقه مندان به داشتن اطلاعاتی در مورد تدوین استاندارد در انگلستان می توانند به این دو بخش (فصلهای ۶ و ۷) مراجعه کنند.

قدرت حسابداران و حسابداری

قدرت حسابداری و حسابداران، زمینه مهمی در تمام فصلهای این کتاب بوده است. فصل اول با ماهیت حرفه ها سروکار دارد و نیز شناسایی کیفیات حرفه ها که آنها را در جامعه معتبر و قدرتمند می سازد. فصل دوم پاسخگویی به ویژه قدرت ارتباط بین مدیران و سهامداران شرکتها را مطرح می کند. فصل سوم با حسابرسی به عنوان بخشی از فرایند پاسخگویی سروکار دارد که نقش مهمی در محدودیت مدیران ایفا و سهامداران را قادر می کند که کنترلهایی را بر شرکت اعمال کنند.

فصل چهارم (گزارشگری فعالیتهای اجتماعی شرکت) با پاسخگویی سازمانهایی چون شرکتها در رابطه با جامعه سروکار دارد. این امر ممکن است گویای اقتدار بالقوه حسابداری در کنترل فعالیتهای سازمانهای قدرتمندی چون شرکتها باشد و آنها را نسبت به جامعه پاسخگوتر سازد. موضوعهای مورد علاقه جامعه تنها به سودآوری محدود نمی شود. در این زمینه جنبه های گسترده دیگری از عملکرد اهمیت می یابد. فصل پنجم نقش شاخصهای عملکرد و حسابرسی عملکرد مدیریت را در نظارت و کنترلهای سازمانها، به ویژه در بخش عمومی بررسی و بر پاسخگویی آنها به جامعه از این جهت نیز تاکید می کند. مطالعه حسابرسی عملکرد مدیریت و شاخصهای عملکرد نشان می دهد که قدرت چگونه مدعی تعیین این موضوع است که چه جنبه هایی از عملکرد (که اهمیت چشمگیری در گزارشگری مالی دارد) را برجسته کند. فصل ششم به شکل و محتوای گزارشهای مالی که نقش بااهمیتی در توزیع منابع در جامعه دارد و نیز به این نکته می پردازد که چه کسی قدرت تعیین محتوای استانداردهای حسابداری را دارد و اعمال قدرت بر آن تا چه میزان است. فصل هفتم جستجو برای چارچوب نظری را که استانداردهای حسابداری باید برپایه آن بنا شود، ارزیابی و پیشبینی می کند که:

- ۱- دسترسی به چنین مبنایی احتمالاً میسر نخواهد بود؛
- ۲- حسابداری بیشتر ساختاری اجتماعی دارد تا منطقی؛

۳- این فکر که بتوان برای حسابداری مبنایی اقتصادی منطقی تدوین کرد افسانه است؛ و بالاخره

۴- این که اصول حسابداری بازتاب علایق نیروهای مقتدری در جامعه است.

دیدگاههای نظری قدرت

به راستی «قدرت» چگونه معنای یابد؟ این پرسش از جنبه های نظری متفاوتی درخور بررسی است. قدرت می تواند توانایی اعمال کنترل - به هر طریق ممکن - به وسیله فرد یا گروهی نسبت به دیگران تعریف شود. به بیانی ساده ما می توانیم اعمال قدرت را این گونه ملاحظه کنیم که «الف» تا آن میزان قدرتمند است که بتواند «ب» را مجبور به انجام کاری کند، در حالی که اگر «الف» نبود این کار به وسیله «ب» انجام نمی شد. قدرت حسابداران و حسابداری این گونه درخور بررسی است و در بسیاری موارد دخالت حسابداران و حسابداری در اعمال قدرت محسوس است؛ برای نمونه، استانداردهای حسابداری است که ضوابط سرمایه ای تلقی کردن برخی از هزینه های مالی و تحقیق و توسعه را تبیین می کند. در این موارد که کشمکشها آشکار است و می توان یک طرف را نسبت به طرف دیگر برنده دانست، کاربرد اعمال قدرت مشاهده می شود.

بخش عمده ای از ادبیات مربوط به قدرت حسابداری به شناسایی کسانی برمی گردد که قدرت پشتیبانی و به کرسی نشاندن علایق خود را فراتر از علایق دیگران، دارند. این رویکرد ذهنیت گرایکی از چهار رویکرد قدرت است که به وسیله رابسون و کوپر (۱۹۸۹) طراحی شده و هر یک بیانگر دیدگاههای گوناگون جهانی است. این چهار رویکرد عبارت است از ۱- رویکرد ذهنیت گرا، ۲- رویکرد یکپارچگی، ۳- ماتریالیسم تاریخی، و ۴- تجزیه و تحلیل روابط قدرت.

۱- رویکرد ذهنیت گرا

در ادامه این بحث که چه کسی قدرت دارد، به این مطلب پرداخته می شود که:

- تعدادی طرفهای ذینفع وجود دارد،
- هر یک، از حقوق و منافع خویش آگاهی دارند،
- چشم انداز مناسبی از نتایج تاثیر در هر یک از طرفهای مقابل وجود دارد،
- تصمیمها برپایه معیارهای منطقی (یا شاید اقتصادی)، پس از

حسابداران و

حسابداری

نقش قدرتمندی در جامعه

ایفا می کنند

اگر چه این کار به شیوه ای آشکار

انجام نمی پذیرد

احزاب و گروههای گوناگون، تعهداتی الزامی را می پذیرند که با پیگیری آن هدف، قدرتشان را در یک سلسله مراتب به دیگران واگذار می کنند. قدرت (Power) افرادی که این توانایی را دارند که در مورد اجرای تعهدات اطمینان یابند می تواند اختیار (Authority) محسوب شود. با این رویکرد یکپارچه، قدرت می تواند در جامعه نامرئی خویش کارا تر باشد، در حالی که از نظر مردم ممکن است «فریبی نابخردانه» محسوب شود (گیدنز ۱۹۸۴).

اغلب، رویکردی سیستمی که الگوهای موجود را تشریح می کند و آنها را می پذیرد وجود دارد. حسابداران درگیر طراحی و به کارگیری سیستمهای اطلاعاتی و تدابیری انگیزشی اند که بر روابط کارکنان یا نمایندگان ارشد تاکید می کند؛ با فرض این که در رویکرد پیشگفته، چنین سیستمهایی همسو با منافع هر دو عمل می کند.

در جستجو برای شناسایی منابع قدرت گروهها یا افراد مشخص، این رویکرد، صرف نظر از درستی یا نادرستی موارد پیشگفته، آنها را به عنوان موقعیتهایی در سلسله مراتب، یا مهارت (همچون مهارتهای مدیریتی یا حرفه ای) شناسایی می کند.

در ادامه به این نکته اشاره شده است که طرفداران رویکرد یکپارچگی نسبت به هواداران رویکرد ذهنیت گرا در تعدادی از موضوعات، بینشی فراتر ارائه و به این نکته تاکید می کنند که اثبات قدرت در این اشکال نامشهود اثربخش تر است. رویکرد یکپارچگی بر این نکته اشاره دارد که چگونه حسابداری می تواند در یاری رساندن به پرهیز از تضاد در جامعه قدرتمند باشد؛ برای مثال از طریق اطلاعاتی که در جهت یافتن بهترین

بحنهای روشن گرفته شده است و تضادهای مربوط به این موارد، تا حد امکان در تدوین استانداردهای حسابداری منعکس می شود. در ادامه به این نکته اشاره می شود که برنده «بهترین» است.

اگر چه رویکرد ذهنیت گرا محدودیتهایی دارد، اما می تواند آغاز خوبی برای بررسی قدرت حسابداری در جامعه باشد. این سؤال که چه کسی قدرتمند است در سطرهای آینده مورد بحث قرار می گیرد: حسابداران رسمی انفرادی؟ تشکلهای حرفه ای حسابداری؟ موسسات بزرگ حرفه ای حسابداری؟ یا خود حسابداری به عنوان موضوعی مستقل، کاربرد آن در عمل و اطلاعاتی که تولید می کند؟ کدام یک؟ اما گاه اعمال قدرت و تعیین اینکه چه کسی قدرتمند است به دشواری تشخیص داده می شود. قدرت گاه به گونه ای پنهانی اعمال می شود. به این مثال توجه کنید. وقتی که «الف» بر «ب» اعمال قدرت می کند، ممکن است «ب» از اعمال قدرت «الف» نسبت به خود ناآگاه باشد که در این حالت تضاد مشهودی احساس نمی شود. اما اگر «الف» بتواند بر این مباحث تاثیر بگذارد، منافع اصلی او مورد حمله قرار نخواهد گرفت و مذاکرات به موضوعهایی سوق می یابد که برای «الف» اهمیت ندارد. در نتیجه «الف» می تواند برنده شود، بدون اینکه چنین به نظر برسد و شاید «ب» هم از آنچه در رابطه با منافع واقعی او اتفاق افتاده است ناآگاه بماند.

۲- رویکرد یکپارچگی

این امر نیز با اعمال قدرت، البته به گونه ای دیگر، غیر آشکارا سروکار دارد. در نگاه به مجموعه سازمان یا کلیت جامعه، به نظر می رسد افراد و گروهها با علایق گوناگون می توانند منسجم و یکپارچه باشند و هدفهای مشترکی را دنبال کنند. اگر گروههایی از مردم پیگیر هدفهای یکسانی باشند، برای مثال چنانکه همه آنان کارکنان سازمان خاصی باشند، ممکن است تضاد ملموسی با یکدیگر نداشته باشند، یا اعمال قدرت آشکاری به عمل نیاورند. اما موفقیت در سوق دادن کارکنان به سویی که برای هدفهای مشترکی تلاش کنند، خود اعمال قدرت موثری است. اعمال قدرت در جهت نزدیک کردن علایق گروهها و افراد گوناگون در جامعه برای دستیابی به توافق عام، تلاشی در جهت الزام پیگیری هدفهای عمومی، از قبیل پیگیری سود است که می تواند در جهت منافع همه باشد.

**گروه‌های بسیار دیگری از
جامعه
خواهان اطلاعاتی درباره عملکرد شرکتها و
سازمانها هستند
و تنها به
درآمذایی و
وضعیت مالی علاقه مند نیستند**

تلقی کنیم، به گونه‌ای که بتوانند پایه تصمیم‌گیریها را بدرستی بنا سازند. آنچه دانش تلقی می‌کنیم، فهم یا شیوه نگرش ما، می‌تواند نتیجه گفتمان قدرتمندانه باشد. قدرت دست کم، همان قدر در تولید دانش اهمیت دارد که دانش در تولید قدرت؛ این دو رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند. «دانش»، «حقیقت» و «واقعیات» که به وسیله حسابدارانی تولید می‌شود که با سلسله مراتب قدرتمندی (از قبیل دولت یا مدیریت یک شرکت بزرگ) پیوند دارند بسیار قدرتمندتر از آنهایی است که به وسیله افراد تهیه می‌شود؛ و تا حدودی به همین دلیل است که حقیقی‌تر به نظر می‌رسد.

فوکل نگران این موضوع بود که ما نباید «حقیقت» مرسوم یا «علمی» را بپذیریم و باید اقتصاد سیاسی «حقیقت» را آزمون کرد. حقیقت مفهومی ثابت و واقعی برای همیشه نیست. او حقیقت را تنها به عنوان مفهومی در سخنرانیهای علمی و نیز ارائه و بحث در موسساتی می‌بیند که آن را تولید کرده‌اند و از این رو همواره در معرض تغییر است. بخش عمده‌ای از کار او بر رویکرد تاریخی تاکید می‌کند و نشان می‌دهد که حقیقت چگونه طی سده‌ها، به گونه‌ای چشمگیر تغییر می‌یابد. حقیقت تحت کنترل معدودی نظامهای بزرگ سیاسی و اقتصادی تولید و منتشر می‌شود. دانشگاهها، ارتش و رسانه‌ها، تعدادی از این نظامهایند. حسابداری مفهومی است که در این قالبها باید بررسی شود.

فوکل حسابداری را شبکه‌ای از فناوری‌هایی می‌خواند که با به کارگیری دانش، افراد را دستمایه قدرت سازد و گاه هر روزه بر آنان مراقبت کند، آنان را طبقه‌بندی و ثبت کند و مورد دیده‌بانی و کنترل قرار دهد.

تصمیمهای درست اقتصادی یک سازمان ارائه می‌کند. از این رو، حسابداران در ایجاد و پشتیبانی این فکر که تمامی کارکنان یک سازمان در دستیابی به هدفی مشترک همکاری می‌کنند، مشارکت دارند. این بخش با اشاره‌ای به برخی نارساییهای رویکرد یکپارچگی پایان می‌پذیرد.

۳- ماتریالیسم تاریخی

ماتریالیسم تاریخی، رویکردی مارکسیستی است که بر اقتصاد به عنوان اساس قدرت تاکید می‌کند. طبق این نظریه، اگرچه مردم تاریخ خویش را می‌سازند، اما آنها برآستی چه می‌کنند، و چگونه وضعیت موجود را می‌بینند و تصمیمهای خود را می‌گیرند؟ در حالی که عمده این موارد از قبل تعیین شده است. برخی مطالعات انجام شده در این چارچوب بر قدرت مدیریت بر کارگران تاکید و اطاعت نیروی کار را دنبال می‌کند: کارگران برای این به کارخانه آورده می‌شوند که زیر کنترل سرمایه‌داری باشند. «دانش مدیریت»، ماشین‌آلات و فناوری نوین، این اطمینان را ایجاد می‌کند که مدیران کار را کنترل می‌کنند و کارگران نیز تحت کنترل قرار دارند. قدرت ذاتاً در کنترل مدیریت و تکنیکهای حسابداری است و این تکنیکها در جهت منافع سرمایه‌داری عمل می‌کند و بالاخره حسابداری بخشی از شیوه نگرش ویژه‌ای به جهان است؛ شیوه‌ای منطقی که فهم فعالیت‌های خاصی را فراهم می‌آورد.

۴- تجزیه و تحلیل روابط قدرت

در این رویکرد، رابطه بین دانش و قدرت، به گونه‌ای خاص اهمیت می‌یابد، و حاصل بررسیهای فوکل (۱۹۸۴) است. خرد رایج بر این باور است که اطلاعات و دانش پایه قدرت است و می‌تواند برای حسابداران اطمینانی دوباره فراهم آورد که آنها به دانش مسلحند، از اطلاعات درست اقتصادی در هر وضعیت مورد نظر برخوردارند، یا دست کم ابزارهای رسیدن به آن اطلاعات را در دسترس دارند؛ این چنین دانشی می‌تواند قدرت خارق‌العاده‌ای به ایشان اعطا کند.

اما فوکل در پاسخ به پرسشهای اساسی، بر خوردی ساده‌انگارانه دارد. ممکن است گفته شود دانش قدرت است. اما مفهوم دانش کدام است؟ بخشی از انواع دانش، یا سخنرانیها، یا شیوه نگرش، تجزیه و تحلیل و ارائه مشکلات، نسبت به دیگر انواع آن، از اقتدار بیشتری برخوردار است. این بسیار ساده‌انگارانه است که آنها را واقعیتی صحیح و عینی

خلاصه

در مطالعه قدرت حسابداری، دیدگاههای ارزشمندی، از طریق توجه به مفروضات نظری گوناگونی که در مورد قدرت مطرح شده است مورد بررسی قرار گرفت. در این فصل اگر چه دیدگاههای متفاوتی مطرح شده که با هدف پشتیبانی از نظر به خصوصی نبوده است، اما خنثی بودن نیز امکانپذیر نیست و ممکن است برخی از دیدگاهها یا نکته‌های مندرج در آنها مورد تاکید بیشتری قرار گیرد.

رویکرد ذهنیت‌گرا، بسیار ساده به نظر می‌رسد. رویکرد یکپارچگی ممکن است از قدرت سوءاستفاده کند، چرا که در پی متقاعد کردن مردم در این جهت است که آنها برای منافع مشترکی کار می‌کنند و رویکرد ماتریالیسم تاریخی چیز دیگری می‌گوید. اما رویکرد این کتاب اصلاح طلبانه است.

در نتیجه به نظر می‌رسد اقتدار حسابداران و حسابداری در جامعه مفروض است. اما بین این چهار عامل قدرت (حسابداران انفرادی، تشکلهای حرفه‌ای حسابداری، موسسات بزرگ حرفه‌ای حسابداری و خود حسابداری به عنوان یک مفهوم مستقل) تمایز آشکاری وجود دارد.

کوتاه کلام آنکه به نظر می‌رسد حسابداران و حسابداری، نقش قدرتمندی در جامعه ایفا می‌کنند، اگرچه این کار به شیوه‌ای آشکار انجام نمی‌پذیرد. اما قدرت حسابداران عمدتاً از سازمانهای قدرتمند و کارفرمایان سرچشمه می‌گیرد. اگر حسابداران به صورت انفرادی یا به صورت گروههای منفک از کارفرمایان قدرتمند خویش عمل کنند، بخش عمده‌ای از قدرت آنان ناپدید می‌شود. به همین ترتیب، به نظر می‌رسد اطلاعات حسابداری، زمانی که توسط منافع گروههای قدرتمند به کار گرفته شود، از اقتدار بیشتری برخوردار می‌گردد. گاه موقعیتهایی را می‌بینیم که احساس می‌شود مباحث حسابداری افت کرده، اما قدرت هنوز برنده است.

نقش و اقتدار حسابداران در جامعه و سایر موضوعهای مطرح شده در این کتاب، بحث جذابی است که بررسی بیشتر پیرامون آن، با استفاده از متنهایی همچون این کتاب و توسط پژوهشگرانی آگاه و ژرف‌نگر، تلاش مختصر انجام شده را بدرستی تکمیل خواهد کرد.

پانویس:

1- Corporate Social Reporting (CSR)

