



نظریه‌های فرایندی

گفتگو با

دکتر علی عسکری

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

سازمان

سازمان مالیاتی از ذینفعان اصلی خدمات حسابداران است و سهم مهمی در منافع عمومی دارد. از طرفی، حسابداران خود را متعهد به حفظ منافع عمومی می‌دانند و ادعای آن را دارند. انتقال دیدگاه جنابعالی به جامعه حسابداری، با توجه به سوابق علمی و اجرایی پربراری که دارید، و به‌ویژه در موضوع بااهمیت «منافع عمومی»، می‌تواند سودمند و راهگشا باشد. از جنابعالی برای پذیرش دعوت نشریه حسابرس و مشارکت در این گفتگو سپاسگزاریم و از این جا شروع کنیم که دیدگاه شما پیرامون «منافع عمومی» در حوزه حسابداری چیست؟

دکتر عسکری

به‌رغم تکرار «منافع عمومی» در ادبیات حسابداری، تعریف دقیقی از آن در متون علمی مربوط یافت نمی‌شود. منافع عمومی به‌عنوان اصطلاحی در حسابداری به آسایش و رفاه جمعی جامعه اشاره دارد، در حالی که این مفهوم در سطح سیاستگذاری به‌خوبی می‌تواند تعریف و درک شود، اما در سطح عملیاتی و اجرایی، اصطلاح مبهمی بوده و تفاسیر متعددی از آن به‌عمل می‌آید. در این راستا پرسشهای متعددی مطرح می‌شود. از جمله اینکه: «عموم» دقیقاً چه کسانی هستند؟؛ «منافع عموم چه چیزهایی است؟»؛ و «در خدمت منافع عمومی بودن دقیقاً به چه معنی است؟» آنچه که مسلم است هرگونه تعریفی از منافع عمومی تحت تأثیر دیدگاه نظری مورد قبول فرد است. نظریه‌های متعددی درباره منافع عمومی و تعریف آن وجود دارد که در یک تقسیم‌بندی کلی می‌توان آنها را در چهار گروه اصلی طبقه‌بندی کرد:

۱- **نظریه‌های هنجاری**: نظریه هنجاری درباره منافع عمومی، مشتمل بر یک معیار اخلاقی برای ارزشیابی سیاستهای عمومی و هدفی است که نظام سیاسی باید آن را تعقیب کند. منافع عمومی از دیدگاه هنجاری با مفهوم کالای عمومی در اقتصاد انطباق دارد.

در قالب چند کلمه یا جمله تعریف شود. با اینکه نظریه پردازان هنوز درباره معنی «منافع عمومی» به توافقی جامع و فراگیر دست نیافته‌اند، اما بر منافع گسترده‌تر از منافع گروه‌های ذینفع تأکید دارند. این دیدگاه به دیدگاه هنجاری نزدیکتر است تا به نظریه‌های نفی‌گرایانه و یا فرایندی؛ چرا که در بحث‌های سیاستی، نظریه‌پردازان توافقی، استانداردهای اخلاقی و منافع افراد را در مفهوم گسترده‌تری در قیاس با منافع شخصی زودگذر تلقی می‌کنند.

سازمان

حرفه حسابداری چگونه می‌تواند در تأمین «منافع عمومی» نقش و مشارکت داشته باشد؟

دکتر عسکری

محوری‌ترین پرسشی که درباره رابطه حرفه حسابداری با بحث «منافع عمومی» مطرح می‌شود، این سؤال است: «معنی/اینکه حرفه حسابداری باید در خدمت «منافع عمومی» باشد چیست؟» در پاسخ به این پرسش، موضوع‌های مختلفی قابل طرح است؛ آشکارترین و ملموس‌ترین شکل فرهنگی که حرفه حسابداری (یا هر تشکل حرفه‌ای دیگر) تعهدات اجتماعی خود را در قالب آن پیگیری می‌کند، آیین‌نامه «اخلاق حرفه‌ای» است. «انجمن حسابداران امریکا» اولین نهاد حرفه‌ای حسابداری در دنیا بود که برای نخستین بار در سال ۱۹۲۴ میلادی این نوع تعهدات خود را در قالب آیین‌نامه «اخلاق حرفه‌ای» تدوین و منتشر کرده و طی آن وظیفه حسابداری در قبال عموم را در کانون توجه قرار داد. انجمن مذکور چنین مقرر کرد که پایبندی به قاعده مذکور (تعهدات حرفه حسابداری در قبال اجتماع و منافع عمومی) شرط لازم و اساسی برای عضویت در انجمن و تعلق عنوان «حسابدار رسمی» به افراد است و رعایت نکردن این قاعده به صورت خودکار باعث لغو عضویت افراد خواهد شد. از آن زمان تا به امروز، تمامی انجمن‌های حسابداری در سراسر جهان، آیین‌نامه‌های اخلاق حرفه‌ای خاص خود را تدوین می‌کنند تا از این طریق انتظارات خود از اعضا در زمینه اخلاق حرفه‌ای معطوف به تأمین منافع اشخاص ثالث را مطرح سازند.

سازمان

اصطلاح «عموم» شامل چه افراد یا گروه‌هایی است؟

کالای عمومی مفهومی است که در مقابل منافع خصوصی قرار می‌گیرد. این دیدگاه درباره «منافع عمومی» در سازگاری کامل با نظریه اخلاقی هنجاری مطلوبیت‌گرایی قرار دارد. در این نظریه، به دنبال به حداکثر رساندن منفعت برای بیشترین تعداد افراد جامعه هستیم. همچنین طبق دیدگاه هنجاری، هنگام تضاد منافع اکثریت با منافع اقلیت، پرسش‌های مختلفی مطرح می‌شود. به نظر می‌رسد که تضاد بین منافع عمومی و منافع خصوصی، بزرگترین مانع بر سر راه ارائه تعریفی جامع و کامل از «منافع عمومی» است. بنابراین به عنوان راه چاره، «منافع عمومی» به صورت منافع اکثریت تعریف می‌شود.

۲- **نظریه‌های نفی‌گرایانه:** این نظریه‌ها معتقدند که «منافع عمومی» یک مفهوم غیرعلمی، ضعیف و کم‌مایه است که هیچ داده قابل اندازه‌گیری تولید نمی‌کند. نظریه‌های نفی‌گرایانه مفاهیمی نظیر عموم، اجتماع و زندگی اجتماعی را بی‌معنی دانسته و معتقدند که جامعه تنها متشکل از گروه‌های بالقوه‌ای است که برای پیشبرد منافع خود با یکدیگر رقابت می‌کنند. به این ترتیب، از دیدگاه نفی‌گرایان، «منافع عمومی» چیزی نیست جز مجموع منافع گروه‌ها و افراد مختلف که روی هم انباشته می‌شود. بنابراین، مطابق این دیدگاه، برای حداکثر کردن «منافع عمومی» باید منافع خصوصی افراد و گروه‌های مختلف جامعه را حداکثر کنیم.

۳- **نظریه‌های فرایندی:** این نظریه نیز مانند نظریه‌های نفی‌گرایانه، «منافع عمومی» را نفی می‌کند و معتقد است که «عمومی» وجود ندارد که بخواهد صاحب منافع باشد. اما تفاوت نظریه‌های فرایندی با دیدگاه نفی‌گرایانه در این است که دیدگاه فرایندی به جای منافع، بیشتر بر فرایندهایی تأکید دارد که به واسطه آنها تضادهای بین گروه‌ها و افراد تبدیل به سیاست‌هایی جهت ارتقا منافع عمومی می‌شوند. بنابراین «منافع عمومی» در این دیدگاه، ماحصل موازنه منافع ناشی از فرایند حصول توافق است. به عبارت دیگر، براساس این دیدگاه، دستیابی به منافع عمومی مستلزم وجود مکانیزم‌هایی برای فراهم نمودن فرایندی جهت حصول توافق بین گروه‌های ذینفع رقیب است.

۴- **نظریه‌های توافقی:** طبق این دیدگاه، «منافع عمومی» یک اصطلاح مبهم و فاقد یک معنی واحد و فراگیر است. به عبارت دیگر، «منافع عمومی» چنان مفهوم عمیقی است که نمی‌تواند

بر اساس

نظریه فرایندی

دستیابی به

منافع عمومی

مستلزم وجود

مکانیزم‌هایی برای

فراهم نمودن فرایندی

جهت حصول توافق

بین گروه‌های

ذینفع رقیب

است

دکتر عسکری

آیین‌نامه‌های اخلاق حرفه‌ای اکثریت انجمن‌های حسابداری دنیا، «منافع عمومی» را به این شکل تعریف کرده‌اند: «رفاه جمعی» افراد و نهادهای جامعه‌ای (کشوری) که اعضا (حسابداران) به آن خدمت می‌کنند. در این تعریف، «عموم» نیز به صورت تلویحی این‌گونه تعریف می‌شود: «اجتماعی از افراد و نهادهای که حسابداران به آنها خدمت می‌کنند.» این تعریف از «عموم»، یک تعریف فراگیر و همه‌شمول است که به‌طور بالقوه همه ذینفعان را دربرمی‌گیرد. همچنین تعریف یادشده «منافع عمومی» را فراتر از منفعت تک‌تک ذینفعان مورد توجه قرار می‌دهد و این موضوع مسئولیت‌های حسابداران را به فراتر از نیازهای مشتری یا کارفرما گسترش می‌دهد. به این ترتیب تعهد حسابدار نسبت به «منافع عمومی» نه در قبال گروه خاصی از افراد، بلکه کل ذینفعان است.

حسابداری

نقش حسابداری و خدمات اطمینان بخشی در حفظ و تأمین «منافع عمومی» چیست؟ جامعه حسابداران رسمی ایران چگونه می‌تواند بر انجام تعهد حرفه به منافع عمومی نظارت کند؟

دکتر عسکری

اینکه حسابداران، «منافع عمومی» را درک کنند موضوع مهمی است، اما مهم‌تر از آن این است که حسابداران بدانند که چگونه باید در حفظ و تأمین «منافع عمومی» نقش داشته باشند. نکته اساسی اینکه ارشاد و راهنمایی حسابداران در این زمینه، وظیفه و تکلیف انجمن‌هاست و اگر انجمن‌ها در انجام این وظیفه کوتاهی کنند، اعضا براساس عرف و برداشت عامیانه این موضوع را درک خواهند

کرد. به‌کارگیری نظریه‌های فرایندی، یک راه مناسب برای اجتناب از این مشکل و حصول اطمینان از به‌کارگیری مناسب «منافع عمومی» است. چراکه نظریه‌های فرایندی با فرایندهایی سروکار دارند که به‌واسطه آنها، تضاد منافع تبدیل به سیاست‌هایی در راستای منافع عمومی می‌شود. در حسابداری، زمانی این فرایندها شکل صحیح خود را پیدا می‌کنند که حسابدار براساس مجموعه‌ای از معیارهای از پیش تعیین شده به «منافع عمومی» خدمت کند حتی اگر تمامی طرف‌های ذینفع از نتیجه کار راضی نباشند. «خدمت‌رسانی به منافع عمومی» در دو سطح قابل بررسی است:

۱- قضاوت حرفه‌ای شخصی، و

۲- فرایندهای سازمانی.

در سطح فردی، خدمت‌رسانی به منافع شخصی به فرایندی مربوط است که طی آن، حسابداران تضاد منافع عمومی را براساس قضاوت حرفه‌ای خود حل و فصل می‌کنند. در این حالت، فرایند مذکور در آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای تشریح می‌شود. اما از دیدگاه سازمانی (نهادی)، مراجع و نهادهای حرفه‌ای حسابداری، با تدوین استانداردها و تنظیم مقررات، سیستم‌های اجرایی خاصی را ایجاد می‌کنند که فعالیت حسابداران را در راستای منافع عمومی تضمین می‌نمایند. استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی نمونه‌ای از سیستم‌های یادشده است. نهادهایی مانند جامعه حسابداران رسمی ایران نیز می‌توانند با تدوین آیین‌نامه‌ها و اصول حرفه‌ای خاص برای اعضا همین نقش را در کشور ایفا نمایند.

حسابداری

بروز بحران‌های مالی در جهان و بروز رسوایی‌های مالی در برخی شرکتها تا چه

با عنایت به شرایط و ویژگی‌های نهادهای ایران (فرهنگی، اجتماعی و ...)، به نظر می‌رسد مراجع مذکور با برگزاری آموزش‌های تخصصی و نظارت بر چگونگی اجرای استانداردهای حسابداری، اقدامهای مؤثری را در این حوزه داشته‌اند. اگرچه انتظار می‌رود با توجه به پیشرفت‌های نهادهای بین‌المللی در این راستا، مراجع مستقل حرفه‌ای کشور، گام‌های اساسی‌تری را در این حوزه بردارند.

سازمان

میزان مشارکت مراجع مستقل حرفه‌ای در توسعه استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اخلاقی در چه سطحی بوده است؟

دکتر عسکری

بررسی اجمالی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اخلاقی در ایران نشان می‌دهد که این وظیفه به‌طور عمده به‌وسیله مراجع دولتی (نظیر سازمان حسابرسی و کمیته‌های مربوط در آن) انجام شده است و مراجع مستقل نقش چندانی نداشته‌اند. به نظر می‌رسد بخشی از ضعف‌های موجود در این زمینه به همین بحث مربوط می‌شود. بدین معنی که در صورت واگذاری این امور و نیز بحث نظارت به مراجع مستقل حرفه‌ای که در این حوزه وجود دارند، می‌تواند به نتایج بهتری رسید.

سازمان

امیدواریم دیدگاه شما درباره «منافع عمومی» و تکلیف انجمن‌های حرفه‌ای در پایبندی اعضا به منافع عمومی و همچنین به‌کارگیری دیدگاه فرایندی، توجه حسابداران را جلب کند و ما بتوانیم نظرهای متقابل آنان را به شما منتقل کنیم.



حد به عدم ایفای تعهد حرفه به منافع عمومی مربوط است؟

دکتر عسکری

به نظر می‌رسد در صورتی که هدف نهایی شرکتها، حداکثر نمودن بازده آنها برای سرمایه‌گذاران و به بیان دیگر افزایش ارزش سهام به بالاترین حد ممکن باشد، زمینه برای نقض تعهد حرفه به منافع عمومی مهیا می‌شود که این امر به نوبه خود می‌تواند بروز بحران مالی را در پی داشته باشد. زیرا در این صورت فشار بر متولیان حوزه مالی در جهت ارائه گزارش‌های غیرواقعی و گمراه‌کننده از وضعیت شرکت افزایش پیدا می‌کند و حتی این رویه به مسئولان حسابرسی نیز گسترش می‌یابد که در میان مدت و درازمدت منجر به بروز بحران‌ها و رسوایی‌های مالی می‌شود.

در چنین حالتی، تنها منافع سهامداران همان شرکت مدنظر قرار گرفته و تأثیر این رویه بر سایر سهامداران مورد غفلت قرار می‌گیرد. مطالعاتی نیز که در زمینه عوامل بروز بحران‌ها و رسوایی‌های مالی در کشورهای مختلف به‌خصوص امریکا انجام شده است، بر نقش صاحبان حرفه‌های حسابداری و حسابرسی در بروز این مشکلات از طریق عدم تعهد به منافع عمومی و ارائه گزارشهای مالی گمراه‌کننده به‌منظور حداکثرسازی ارزش سهام شرکتها تأکید دارد.

سازمان

آیا سازوکارهای مراجع مستقل حرفه‌ای در ایجاد اطمینان از بالا بودن کیفیت رفتار اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای اعضا مؤثر بوده است؟

دکتر عسکری

در پاسخ به چنین پرسشی، با توجه به تجارب حرفه‌ای و قضاوت کارشناسانه، می‌توان گفت

در صورتی که

هدف نهایی شرکتها

حداکثر نمودن

بازده برای

سرمایه‌گذاران باشد

زمینه برای

نقض تعهد حرفه به

منافع عمومی

مهیا می‌شود