

عدالت در تدوین استانداردهای حسابداری

نرگس رضا پور

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

دکتر علی ثقفی

استاد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

چکیده: هدف این مقاله، بکارگیری و تبیین اجمالی مفهوم عدالت به عنوان یکی از مهمترین و والاترین موضوعات اخلاق، در استانداردگذاری حسابداری است. به دلیل گستردگی معنایی، مفهوم عدالت با استفاده از نظریه عدالت "جان رالز" تحدید شده است. برای این منظور، ضمن ارائه خلاصه ای از کلیات این نظریه، دلایل و ملاحظات اتخاذ نظریه رالز مطرح شده است. در ادامه، این مقاله عادلانه بودن استانداردهای حسابداری را به بحث می نشیند و چنین نتیجه گیری می کند که هرچند در عمل، فرآیند استانداردگذاری حسابداری نتوانسته است، مفروضات اساسی نظریه رالز را کاملاً تأمین کند، اما به میزان زیادی با فرآیندی که وی برای ایجاد ساختار بنیادین عادلانه در جامعه توصیف می کند، نزدیک است.

واژگان کلیدی: استانداردگذاری حسابداری، عدالت، نظریه رالز

مقدمه

هر یک از مفاهیم عدل، حقیقت و انصاف به صورتی فزاینده توانسته است در ارائه تئوری و چارچوب نظری ارائه شده به وسیله هیأت استانداردهای حسابداری مالی اثر بگذارد. از دیدگاه مبتنی بر اصول اخلاقی، رعایت نکاتی مانند نداشتن جانبداری و بیان صادقانه نکاتی

هستند که الزاماً از ویژگی های یک سیستم حسابداری قابل اتکا به حساب می آیند [۱۲]. علیرغم این واقعیت ها، هندریکسن معتقد است "مباحث و تئوری های اخلاقی در حسابداری در مقایسه با سایر رویکردها بسیار مهجور است^۱. کاربرد تئوری اخلاقی در حسابداری دوران کودکی خود را می گذراند و ما [حسابداران]^۲ اعتراف می کنیم که در این بخش نتوانسته ایم مطالب زیادی عرضه کنیم [۱۲]."

اما از آنجا که اصول اخلاقی می تواند برای درک ما از ماهیت حسابداری به صورت بالقوه، نقش مهمی ایفا کند [۱۲]؛ این نوشته در پی آن است که چگونگی تدوین استانداردهای حسابداری را در قالب مفهوم والای "عدالت" تبیین نماید.

عدالت

یکی از مسائل مهم در فلسفه علوم اجتماعی این است که عدالت صفتی نیست که همیشه موصوف واحد داشته باشد. گاهی عدالت صفت رفتار انسان است، گاهی صفت فعل و عمل انسان می شود، گاهی عدالت به عنوان صفت شخص مطرح می شود و گاه در مقام صفت نظام و ساختار یک جامعه قرار می گیرد. گاهی عدالت صفت نه شخص و نه عقل که صفت یک نهاد اجتماعی است و می گوئیم فلان نهاد عادلانه است. گاهی عدالت، حقیقت برای قانون و گاهی حقی است برای وضع اجتماعی که در این حالت از شکاف میان طبقات اجتماعی فقیر و غنی سخن به میان می آید. گاهی هم عدالت صفتی برای کل جامعه می شود و جامعه عادلانه و ناعادلانه مورد قضاوت از جنبه عدالت قرار می گیرد. در همه این موارد یافتن موصوف ساده است اما این واقعیت که موضوعات با هم متفاوتند در

^۱ زیرا با غالب شدن پارادایم پوزیتیویسم منطقی، قضایای هنجاری از قضایای تجربی و علمی جدا شد و بحث های فلسفی دیگر در حوزه علم قرار نگرفت. از طرف دیگر افول ایدئولوژی های غالب موجب شد به توقعات اجتماعی و اقتصادی دامن زده شود و نظریات سیاسی به سمت دولت رفاه و نظریات مطلوبیت گرایی کشانده شود. بنابراین در چنین فضایی، ذهن انسان غربی به پذیرش اصول هنجاری تمایل نشان نمی داد (فلاح، ۱۳۸۵).

^۲ مطالب مندرج در [] در طول نوشته، توضیحات نویسنده است.

نتیجه گیری ها تاثیر گذار است. موصوفات مختلف و متنوع برای عدالت باید از یکدیگر تفکیک شوند [۱۰].

یکی از انواع عدالت، عدالت توزیعی است که مربوط به محتوای قوانین است. عدالت توزیعی که ارسطو از آن سخن گفت، به این معناست که عدالت باید به گونه ای باشد که خیر عمومی به شکل برابر از همان روز نخست در دسترس افراد جامعه قرار گیرد. تعریف عدالت توزیعی مورد نظر ارسطو تا امروز که "جان رالز" را داریم مورد وفاق همه اندیشمندان قرار گرفته است. این تعریف بر این نکته تاکید دارد که در ابتدا باید همه امکان ها و فرصت های اجتماعی برابر در اختیار افراد قرار گیرد، شاید افرادی در استفاده از این امکان کاهلی کنند یا افرادی به خوبی از آن بهره برداری کنند اما در ابتدای امر باید تقسیم این خیر عمومی برابر باشد. برای توصیف هم از واژه عدالت توزیعی استفاده می شود که توزیع مطلوب های اجتماعی را شامل است. قانون اگر بخواهد عدالت توزیعی داشته باشد باید امکان های خاصی هم داشته باشد. اما نکته دیگری که در این زمینه مطرح می شود عدالت تعویضی یا مبادله ای است که بعد از عدالت توزیعی از جانب ارسطو مطرح می شود، به این معنی که کار با دستمزد کار تناسب داشته باشد. کالا با قیمت خود تناسب داشته باشد چرا که اگر کار با دستمزد تناسب نداشته باشد نوعی بی عدالتی صورت گرفته است، بدین ترتیب باید میان عوض ها و معوض ها تناسب وجود داشته باشد [۱۰].

در میان نظریات بی شماری که در باب عدالت مطرح شده است، این مقاله به دلایلی که در ادامه تشریح می شود، نظریه عدالت جان رالز را بکار گرفته است. لذا ابتدا معرفی اجمالی از این نظریه ارائه می شود.

جان رالز و نظریه عدالت

متفکر و فیلسوف سیاسی امریکایی، جان بردلی رالز^۳ (۲۰۰۲ - ۱۹۲۱) از مهم ترین فلاسفه سیاسی قرن بیستم و حتی به تعبیر پاره ای اندیشمندان، شاخص ترین چهره فلسفه اخلاقی -

³ John Bordley Rawls

سیاسی قرن بیستم می باشد. شاید برخی از افراد از شنیدن این صفت کمی دچار تعجب شوند چرا که در قرن بیستم متفکران بزرگ دیگری هم بوده اند ولی اغلب آنها اگرچه افکار سیاسی مهمی داشته اند و در سیاست عملی منشأ آثاری بوده اند، مانند سارتر، اما کارشان بیشتر جنبه روشنفکری داشته است. آثار این فیلسوف بحث انگیز و تأثیرگذار، بیش از پنجاه سال است که چاپ می شود و این نوشته ها به طور فزاینده ای در طول این مدت، فلسفه سیاسی در سراسر جهان را تحت تأثیر قرار داده است. البته تا پیش از انتشار کتاب "نظریه عدالت" در ۱۹۷۱، او هیچ گونه شهرتی در محیط آکادمیک نداشت، اما بعد از انتشار این اثر، بلافاصله مورد توجه صاحب نظران قرار گرفت؛ تا جایی که برخی این کتاب را با آثار فلاسفه بزرگی مانند افلاطون و کانت مقایسه کرده اند. بنابراین بی دلیل نیست که اثر یاد شده تاکنون به بیست و هفت زبان ترجمه شده است و پس از گذشت تنها ده سال از چاپ کتاب "نظریه عدالت"، کتابنامه موضوعی نوشته های مرتبط با اندیشه رالز به بیش از ۲۵۰۰ مورد رسید و این رقم بیش از پنج هزار عنوان را در برمی گیرد که این حجم گسترده شامل معرفی ها، بازخوانی ها، تفسیرها و نقدها می باشد [۱]. هنر رالز این است که عدالت را چنان تعریف می کند که با آزادی به آسانی جمع شود [۵]. لیبرال ها اصولاً نمی خواهند نحوه خاصی از زندگی را هر قدر جذاب و آرمانی برای فرد سرمشق قرار دهند و با هر شکلی از جامعه که درصدد تحمیل چنین آرمان هایی باشد مخالفند؛ ولی نه به علت اینکه شخص لیبرال، فرد شکاکی است و راه حل های پیشنهادی را نادرست می داند؛ و نه به این علت که فرد لیبرال، پاسخی برای این سؤال که فرد چگونه باید زندگی کند، ندارد؛ بلکه به این دلیل که شخص لیبرال عمیقاً معتقد است که هر کس باید پاسخ این پرسش را خود شخصاً پیدا کند. برای لیبرال ها بالاترین توهین است که کسی بخواهد جواب این مسأله را بطور اجتماعی و جمعی برای همه تجویز کند. در نظر لیبرال ها هر فرد انسانی هدف هایی دارد، اعم از اقتصادی، مادی یا معنوی. اما چون این هدف ها با یکدیگر سازگاری طبیعی ندارند، وجود چارچوبی از قواعد لازم است که افراد بتوانند به آن اعتماد کنند و بدانند که چه امتیازاتی را باید به دیگران بدهند تا دیگران هم به هدف های خود برسند. مهمترین وجه امتیاز لیبرالیسم فلسفی، توجه به فردگرایی است. در زمینه ارزش ها،

لیبرالیسم تعهد عمیقی به فرد و فردگرایی دارد. پس کار بزرگی که فلسفه سیاسی باید هدف قرار دهد طرح ریزی چنین چارچوب قابل اعتمادی است که نه تنها افراد را به مقاصدشان برساند، بلکه بین هدفهای گوناگون افراد مختلف هم سازگاری برقرار کند [۸]. این کار جز با رجوع به پراگماتیسم امکان نداشته است [۵].

رالز با استفاده از سنت فلسفی کانت، معرفت ارزش ها و حقایق بذات را نمی پذیرد و هیچ مرجع بیرونی برای تعیین درستی یا نادرستی رفتار انسان نمی شناسد و می گوید اخلاق، محصول سازندگی ذهن انسان ها است و لذا انسان ها تنها از طریق گفتگو می توانند به توافق برسند و اصولی را برای زندگی اجتماعی خود تعیین نمایند. به نظر او مشکل عدالت در جامعه، "تضاد منافع" است؛ از این رو لازم است به شیوه ای مناسب، این عدم توافق را به توافق تبدیل کنیم. شیوه مناسب جهت این تبدیل همان "قرارداد اجتماعی" است که میان افراد ذینفع در جامعه درباره نحوه صحیح توزیع منافع و مسئولیت ها منعقد می گردد. البته رالز، شرایطی خاص برای قرارداد اجتماعی ذکر می کند تا گفتگو و توافق افراد بر اساس روندی "بی طرفانه" و "منصفانه" انجام گردد.

منظور رالز از عدالت در واقع "عدالت اجتماعی" است. یعنی رالز به دنبال فضیلت اشخاص نیست بلکه در تلاش است، اصولی را برای عدالت تنظیم کند تا تضاد منافع افرادی که در اجتماع به دنبال بیشتر کردن سهم خود از توزیع خیرات اجتماعی هستند را به طور منصفانه حل و فصل نماید [۹]. رالز در نظریه مشهور خود در باب عدالت، مفهومی را در نظر دارد که بر نهادهای اجتماعی اطلاق می شود. او عدالت را در معنای متعارفش فقط یکی از فضائل عدیده نهادهای اجتماعی در نظر گرفته زیرا نهادهای اجتماعی می توانند مهجور، منسوخ یا فاقد کارایی باشند و در عین حال ناعادلانه نباشند. عدالت را نباید تصویری حاکی از جمیع اوصاف یک جامعه خوب انگاشت. عدالت فقط یک جزء از این تصور و مفهوم است [۲]. رالز در توضیح نقش عدالت خاطر نشان می سازد که عدالت نخستین فضیلت نهادهای اجتماعی است، درست مانند نقشی که حقیقت برای سیستم تفکر

انسان دارد. بنابراین، همانگونه که باید از آراسته ترین و باصرفه ترین نظریه در صورت نادرست بودن آن دست کشید و یا آن را تغییر داد، همچنین باید آن قوانین و نهادهایی را که ناعادلانه هستند، حتی در صورت توافق بر سر آنها و کارکرد خوبشان تغییر داد و یا ملغی ساخت. به نظر رالز، هر انسانی از منزلتی خدشه ناپذیر برخاسته از عدالت برخوردار است که آن را حتی نمی‌توان به نام خیر کل جامعه از میان برداشت. رالز یادآور می‌شود که وقتی ما با عدالت اجتماعی سروکار داریم، برای ما نخستین موضوع عدالت، ساختار بنیادین جامعه و به عبارت دقیق‌تر گونه‌ای است که مهم‌ترین نهادهای اجتماعی، حقوق و وظایف بنیادین و ثمره‌های همکاری اجتماعی را تقسیم می‌کنند. در نظریه عدالت رالز، نظریات اخلاقی و سیاسی در ارتباط با هم بحث شده‌اند و برای شرح آنها از علومی مانند اقتصاد و روانشناسی نیز استفاده شده است [۹].

نظریه عدالت رالز، نقدی مهم به آراء فایده‌گرایی است. وی یکی از اهداف خود در این نظریه را ارائه بدیلی برای فایده‌گرایی ذکر می‌کند. شایان ذکر است که دغدغه فایده‌گرایی به حداکثر رساندن منفعت است؛ هرچند این مجموعه رضامندی بر تناسبی عادلانه استوار نگردد. اما ایده اصلی نظریه عدالت فراتر از نقد فایده‌گرایی است؛ یعنی آن ایده، ارائه تفسیر جدیدی از نظریه قرارداد اجتماعی با محور قرار دادن موضوع عدالت است که به طور گسترده از طرز تلقی کانت از عقل استفاده شده است؛ بنابراین در نظریه عدالت به سه مسأله مهم پرداخته شده است:

الف. ارائه تفسیری جدید از نظریه قرارداد اجتماعی.

ب. استفاده گسترده از طرز تلقی کانت از عقلانیت در تفسیر خود.

ج. نقادی فایده‌گرایی و تلاش برای ارائه بدیل و جایگزین آن.

انتقاد شدید رالز از فایده‌باوری، ریشه در سنت کانتیسم دارد؛ زیرا کانت نیز از سر سخت‌ترین معتقدان فایده‌باوری است. کانت، عدالت را با انصاف و بی‌طرفی مرتبط می‌سازد و همه مفاهیم اخلاقی مبتنی بر مقولات عقلی پیشینی می‌داند. کانت عدالت را آن می‌داند که اعمال هرکس طبق اصلی تعیین شده باشد که خود او می‌خواهد برای تمام

انسان‌ها الزام آور باشد. در سنت کانتی، عدالت به معنای بی‌طرفی است که براساس نادیده گرفتن منافع افراد درگیر و از نگاه ناظری ایده آل که در آن میان نفعی ندارد، یعنی نفع خود را نادیده می‌گیرد، تعریف می‌شود؛ به طور کلی‌تر، این نوع عدالت محتوای توافق خردمندان است که توانایی‌های آنان در توافقشان منعکس نمی‌شود. انگیزه عمل عادلانه در این‌جا نه تامین منافع متقابل، بلکه تمایل بر حسب اصولی است که دیگران (عقلاً و نه از سر مصلحت) آن را می‌پذیرند. در حقیقت نظریه غایت‌گرا و اخلاقی کانتی نیازمند فرض وجود وضعی است که در آن اصول عدالت یافت می‌شود [۱].

رالز این وضعیت را "وضعیت آغازین"^۴ نامید. یکی از تفاوت‌های مهم رالز با دیگر آراء مشابه در سده‌های گذشته این است که افراد در وضع نخستین در یک "پرده جهل"^۵ به سر می‌برند. قرار گرفتن در آن وضع، مستلزم محرومیت از اطلاع درباره منافع خود است. تنها در پس این پرده جهل می‌توان گزینش‌های نفع‌طلبی را کنار گذاشت و به بی‌طرفی رسید؛ به عبارت دیگر، عدالت نیازمند رسیدن به وضع انتخاب ایده‌آلی است که با پرده‌ای از جهل یا بی‌خبری به منافع فردی پوشیده شده باشد.

وضع آغازین، مهمترین بخش نظریه عدالت رالز را تشکیل می‌دهد. منظور او از وضع آغازین، وضعی فرضی و ایده‌آل است که در آن اصول عدالت گزینش می‌شود. ما اجازه نداریم آن قراردادهای را چنین تصور کنیم که گویا در جامعه‌ای منعقد شده‌اند و یا شکل حکومت معینی را ایجاد کرده‌اند. یک مفهوم تاریخی نیست که بر یک حادثه بیرونی دلالت کرده باشد، بلکه یک مفروض است. اندیشه راهنمای آن‌ها بیشتر این است که خود را معطوف به توافق اولیه‌ای در مورد آغازه‌های عدالت برای ساختارهای بنیادین اجتماعی می‌سازند. یعنی آغازه‌هایی که انسان‌های آزاد و خردمند در خدمت منافع خود در یک وضعیت اولیه برابر، در راستای تعیین مناسبات پایه‌ای در پیوند میان خود می‌پذیرفتند. تمام توافقات دیگر، باید خود را با این آغازه‌ها منطبق سازند. در نظریه عدالت به مثابه

⁴ Original position

⁵ Veil of ignorance

انصاف، وضعیت اولیه مبتنی بر برابری، همان نقشی را بازی می‌کند که وضعیت طبیعی در نظریه های قرارداد اجتماعی بازی می‌کرد. بنابراین روشن است که این وضعیت اولیه به عنوان یک وضعیت واقعی تاریخی به تصور در نمی‌آید و مرحله بدوی و ابتدایی فرهنگ هم نیست، بلکه وضعیتی کاملاً نظری است و بدان گونه پرداخته شده که به تصور معینی از عدالت منجر می‌گردد.

در نظریه رالز مذاکره کننده ویژگی مهمی دارد و آن جنبه "عقلانیت" موضوع است. این عقلانیت مانع از به خطر افتادن مذاکره کننده می‌شود [۱]. پرده جهل همراه با سودجویی و عقلانیت، وضعیتی را فراهم می‌آورد که افراد آماده‌گزینه اصول عدالت برای جامعه می‌شوند. رالز می‌گوید انسان در وضع آغازین حاضر نیست هیچ خطری را بپذیرد؛ از این رو سعی می‌کند بهترین حالت را برای خود در بدترین حالتی که در دنیای واقعی ممکن است داشته باشد انتخاب کند. با این توضیح که افراد در پشت پرده جهل نمی‌دانند که در خارج از وضعیت آغازین در چه جایگاه اجتماعی خواهند بود. در نتیجه قابل درک است که هیچ خطری را نپذیرند، آنها سعی خواهند کرد بهترین حالت را برای خود در بدترین حالتی که ممکن است در دنیای واقعی در آن قرار بگیرند، تضمین کنند [۹].

دلایل بکارگیری نظریه عدالت رالز

این مقاله نظریه رالز را خصوص عدالت اتخاذ خواهد کرد. البته این گزینه علی‌رغم آنکه به هیچ وجه نشان دهنده پذیرش کامل آن از سوی نویسنده نمی‌باشد، بی‌سبب نیست. یکی از مهمترین ویژگی‌های این نظریه، نزدیکی آن به رویکرد عمل‌گرایانه (پراگماتیسم) است. به عقیده برخی رالز مسئله عدالت را به مدد پراگماتیسم حل کرده است. در پراگماتیسم عدالت یک مفهوم انتزاعی نیست بلکه در جریان بحث‌ها و گردش کارها و در طی طرح و حل مسائل جلوه می‌کند و پذیرفته می‌شود [۶]. وجود این نگاه عملگرایانه به عدالت، به خوبی با فضای عملگرایانه حسابداری سازگار است و می‌تواند به درستی در موضوعات مرتبط با آن پیاده سازی شود.

ویژگی دیگری که این گزینش را توجیه می کند، وجود برخی مفاهیم مشترک و گاهی اساسی (نظیر انصاف و بی طرفی) در نظریه رالز و تئوری های حسابداری است. این ویژگی علیرغم وجود برخی تفاوت ها، فهم پذیری نظریه و پیشبرد مباحث را در فضای حسابداری تسهیل می کند.

آخرین و مهمترین دلیل، وجود قرابت در مورد "موضوع" عدالت است. آنچه از عدالت در حسابداری به طور عام و در استانداردهای حسابداری به شکل خاص مد نظر است، "قراردادهای اجتماعی" است که در تعیین و تقسیم عواید حاصل از همکاری اجتماعی و اقتصادی موثر است. یکی از مفاهیم سود حسابداری ارزش افزوده است که صاحب نظران، بسیاری از اختلافات و نابرابری های اجتماعی را ناشی از توزیع ناعادلانه آن می دانند [۳]. رالز نیز همین موضوع را در باب عدالت مد نظر قرار داده است. البته باید به لحاظ کارکرد اساسی "قرارداد اجتماعی" در نظریه رالز، در این مورد احتیاط نمود و تفاوت های بافت معنایی را مورد توجه قرار داد. عدالت اجتماعی جان رالز در مورد ساختار بنیادین جامعه و موضوع عدالت وی شیوه توزیع حقوق و تکالیف اساسی و تعیین تقسیم عواید حاصل از همکاری اجتماعی از سوی نهادهای کلان اجتماعی است [۷]. در واقع وی به دنبال پاسخ به این سوال است که چگونه می توان مجموعه اصولی را گزینش کرد تا تضمینی برای توافق بر سر توزیع مناسب عایدات باشد [۷].

هر چند رالز اعتراف می کند که مفهوم ساختار بنیادین تا اندازه ای مبهم و دوپهلوی است و همواره روشن نیست که کدام نهادها یا ویژگی ها باید ذیل ساختار بنیادین گنجانده شود [۷]؛ ولی صراحتاً بیان می کند که هیچ دلیلی ندارد که پیشاپیش فرض کنیم اصول قابل استفاده در ساختار بنیادین در سایر موارد نیز کاربرد دارند [۷]. اما طبیعی است گمان کنیم که وقتی یک نظریه معتبر و بی نقص برای این مورد داریم، سایر مسائل مربوط به عدالت در پرتو آن قابل حل خواهد بود. یک چنین نظریه ای با اصلاحات مناسب می تواند کلید برخی از پرسش های دیگر از این دست باشد [۷].

در این نوشته سعی خواهد شد اصلاحات لازم برای بکارگیری این نظریه در حوزه حسابداری لحاظ شود.

ملاحظات اولیه در بکارگیری نظریه عدالت جان رالز در استانداردهای حسابداری

رالز ضرورت وجود قراردادهای اجتماعی را به لحاظ آنکه ساختار بنیادین جامعه را در نظر دارد، به صورت شهودی می پذیرد؛ زیرا همکاری اجتماعی و تضاد منافع از نظر وی پذیرفته شده هستند و لذا در مورد بنیادین ترین مسائل، وجود قرارداد اجتماعی اجتناب ناپذیر است [۷]. اما در ابتدای ورود بحث به استانداردهای حسابداری این سوال مطرح می شود که "آیا اصولاً وجود استانداردهای حسابداری به عنوان قرارداد اجتماعی ضرورت دارد؟" هرچند این سوال آشنایی در حوزه تئوری حسابداری است و ما به دنبال تکرار پاسخ های متداول نیستیم؛ اما می توان حداقل شهود تاریخی را در این خصوص بکار گرفت. یعنی باید ابتدا عادلانه بودن "وجود استانداردهای حسابداری" یا فلسفه وجودی استانداردهای حسابداری را فارغ از ماهیت آنها، از منظر عدالت روشن ساخت.

خوشبختانه استانداردهای حسابداری برخلاف جوامع انسانی از حافظه تاریخی خاصی برخوردار است. به این معنا که منشأ پیدایش قرارداد اجتماعی به نام استانداردهای حسابداری به معنای امروزی آن، در تاریخ معین است. این مزیتی است که رالز در تدوین نظریه خود به آن مجهز نبود. بر این اساس، در مورد عادلانه بودن موجودیت حسابداری اگر نتوان به صورت ایجابی وارد شد، می توان آنرا به صورت سلبی مطرح کرد. رالز معتقد است: "یک بی عدالتی تنها زمانی قابل تحمل است که برای پرهیز از بی عدالتی بزرگتر، ضروری باشد [۷]." یعنی اگر وجود استانداردهای حسابداری و عدم وجود آنها هر دو ناعادلانه باشد، به نظر می رسد وجود استانداردها کمتر ناعادلانه بوده است. این استدلال در این مقطع ناکافی است چراکه زمینه ایجاد استانداردها و تصمیم گیری در مورد آن نیز باید عادلانه باشد تا این نتیجه تبعی حاصل گردد. استانداردهای حسابداری در چه شرایطی ظهور یافت؟

بر اساس نظریات رالز، ساختار بنیادین جامعه ای که استانداردها در آن ظهور یافته اند، به ساختار بنیادین عادلانه ای که وی توصیف می کند، نزدیک است^۶. لذا در صورت تأمین شرایطی که ذکر نموده است، نهادها و قوانین در چنین جامعه ای نیز عادلانه خواهد بود [۷]. به طور خلاصه می توان گفت که وجود استانداردها نه به صورت دستوری یا شهودی بلکه در فضای عادلانه به وجود آمده اند. جامعه به تجربه و ضرورت، وجود آنها را انتخاب کرده است.

پیش از مقطع زمانی تدوین استانداردها، در مورد عادلانه بودن وجود استانداردها توافق وجود نداشته است و وجود آنها به عنوان مانعی در برابر تقسیم خود به خود و عادلانه عواید ناشی از همکاری اجتماعی تلقی می شده است. اما با رویدادها و شرایط حادث شده، این موضوع شکل دیگری به خود گرفته است.

با توجه به آنچه گفته شد، اولین نتیجه ضمنی آن است که از منظر عدالت، استانداردهای حسابداری به منظور حفظ و تثبیت شرایط موجود و یا اصطلاحاً "آنچه هست" تدوین نشده اند. بلکه تنها زمانی می توان وجود استانداردها را توجیه نمود که شرایط موجود به دلایل گوناگون نتوانسته باشد قراردادهای اجتماعی عادلانه ای را پدید آورد. یعنی توجیه منطقی وجود استانداردها عادلانه نبودن وضعیت قبلی است و استانداردها تنها در چارچوب تغییر در این وضعیت می توانند عادلانه تلقی شوند. هندریکسن به خوبی به این نتیجه گیری اشاره کرده است:

"اینکه آیا روش های موجود و متداول مطلوب است یا خیر قابل بحث می باشد. می توان این موضع را اتخاذ کرد که اگرچه امکان دارد از فرآیند تدوین استانداردها به نتایج اقتصادی رسید [که در اینجا هدف استانداردها همین موضوع است]؛ ولی نباید اجازه داد که این نتیجه ها بر ماهیت استانداردها اثر بگذارند. هیأت استانداردهای حسابداری مالی از همین دیدگاه استدلال کرده است که استانداردهای حسابداری مالی را نباید با توجه به

^۶ توجه شود که واژه "نزدیک" با "منطبق" به لحاظ معنایی متفاوت است و رالز هیچگاه جامعه امریکا را منطبق با عدالت موصوف خود ندانسته است.

اثرات آنی آنها بر افراد مورد قضاوت قرار داد؛ بلکه باید از زاویه فایده ای که به یک جامعه می رسانند، قضاوت کرد [۱۲]."

نکته دیگری که از این بحث بر می آید آن است که اگرچه افراد در مورد وجود استانداردها به عنوان یکی از قراردادهای اجتماعی به توافق نسبی رسیده اند، اما اصولاً توافق بر استانداردها نمی تواند وجود داشته باشد. رالز می گوید:

"انسان ها درباره اینکه کدام اصول باید مفاهیم اساسی انجمن و اجتماع آن ها را تعریف کند، همنا نیستند. اما به رغم این ناهمناوبی، آن ها ضرورت مجموعه اصول ویژه برای تخصیص حقوق و تکالیف و تعیین توزیع مناسب و درست منافع و هزینه های همکاری اجتماعی را درک می کنند و آماده قبول آن اصول هستند [۷]."

هندریکسن نیز در فضای حسابداری بر این موضوع تأکید دارد:

"نیازی نیست که در مورد نتیجه های خاص این نوع توافق نظر به عمل آید. تنها کافی است که همگان درباره شیوه تدوین استانداردهای حسابداری به توافق برسند و نسبت به نتیجه های قاطع وفادار بمانند [۱۲]. به یک موضوع ساده چراغ راهنمایی بر سر چهارراه ها توجه کنید. چراغ قرمز برای کسانی که عجله دارند موجب ناراحتی می شود و حتی امکان دارد برای کسانی که متوقف می شوند زیان های اقتصادی [یا حتی جانی] به بار آورد؛ ولی هیچگاه کسی دارای این دیدگاه نیست که قاعده مربوط به توقف در برابر چراغ قرمز از بین برود، چون می تواند برای عده ای پیامدهایی به بار آورد. بلکه از رانندگان دست پاچه و ناراضی خواسته می شود به منافع گسترده تر جامعه توجه نمایند و جریان تردد منظم خودروها را نسبت به خواست بی جای خود برتر شمارند. بدیهی است که عده ای درصدد بر می آیند از چراغ قرمز رد شوند، ولی همواره بر اهمیت این موضوع تأکید می کنند که باید برای تردد خودروها قوانین راهنمایی و رانندگی را رعایت کرد [۱۲]."

البته باید توجه کرد که قوانین راهنمایی به معنای توسعه یافته و رسمی آن، از ابتدا وجود نداشته است و بر ایجاد آن بر اساس مقتضیات جامعه، توافق صورت گرفته است.

باید این تصور را رها کرد که محتوای قوانین یا استانداردها در دنیای واقع زمانی عادلانه اند که در مورد آنها توافق وجود داشته باشد و همه از آن راضی باشند. بلکه پذیرش این تصور خود منافی وجود استاندارد یا قانون است. توافق کلیه اعضای جامعه بر یک موضوع خاص، نیاز به وضع قانون در مورد آن را از بین می برد.

می توان از این هم فراتر رفت. یعنی حتی اگر اکثریت بر شکل دیگری از استاندارد به غیر از استاندارد وضع شده توافق داشته باشند، باز هم نمی توان استاندارد وضع شده را ناعادلانه دانست. به بیان ساده تر، نارضایتی اکثریت، ملاک و معیار کافی برای ناعادلانه بودن نیست. رالز دلیل این گزاره را به این شکل بیان می کند:

"این دیدگاه که خواسته اکثریت درست و به حق است، حقیقت ندارد [۷]. قوانین و نهادها، فارغ از اینکه چه میزان کارآمد یا سازمان یافته باشند، اگر ناعادلانه باشند، باید اصلاح یا کنار گذاشته شوند. عدالت نمی پذیرد که تحقق خیر بزرگتر دیگران یا حتی رفاه و بهروزی جامعه به مثابه یک کل، توجیه گر از دست رفتن حق حتی یک فرد باشد [۷]."

در غیر اینصورت عدالت قربانی استبداد اکثریت می شود. ممکن است این موضوع با شهود بسیاری از افراد هم خوانی نداشته باشد. "هیچ دلیلی ندارد که گمان کنیم تلقی ما از عدالت را می توان به طور کامل با ادراکات آشنای خرد جمعی مشخص کرد؛ بلکه نیازمند ساخت های نظری است که از ادراکات موقتی معرفت اجمالی ما فراتر می رود [۷]."

بنابراین، این سوال مطرح می شود که "استاندارد عادلانه چیست؟" و "آیا استانداردهای حسابداری ماهیتاً عادلانه هستند؟"

در ادامه مقاله تلاش خواهد شد با استفاده از چارچوب نظریه عدالت رالز به این پرسش ها پاسخ داده شود.

عادلانہ بودن استانداردهای حسابداری

پیش تر بیان شد که از نظر رالز عدالت تحت شرایط خاصی، به مثابه انصاف است و هسته اصلی این شرایط خاص را "وضعیت آغازین" تشکیل می دهد. به طور خلاصه رالز معتقد است اگر افراد در شرایط وضعیت آغازین و در حالیکه در پرده جهل قرار دارند، با حفظ عقلانیت تصمیماتی را اتخاذ کنند یا قوانینی وضع کنند؛ این قوانین عادلانه خواهد بود. نکته مهم این است که با کنار رفتن پرده جهل، بر اساس آنکه هر فرد عقلانی عمل می کند و به دنبال حداکثرسازی خیر شخصی است، این توافقات علی القاعده وجود نخواهد داشت. یعنی برای بررسی عادلانه بودن یک قانون باید دید که آیا افراد در زمان تصمیم گیری انصاف ورزیده اند یا خیر. لازمه این انصاف جهل کامل افراد نسبت به موقعیت ها، علائق، استعدادها و سایر شرایطی است که افراد را از یکدیگر متمایز می سازد. عقل سلیم می پذیرد که چنین شرایطی هیچگاه در دنیای واقع نمی تواند و نتوانسته است وجود داشته باشد. اما رالز به مدد فلسفه استعلایی کانت [در این مورد اختلاف است] یا حداقل فرض، در مقام نظری بر این مشکل فائق آمده است. وی پس از تصویر چنین شرایطی، خود به لحاظ عقلی، اصولی را که افراد در پرده جهل ناگزیر بر آنها توافق می کنند را استخراج کرده است. پس از آن معتقد است که "اشخاص برای تدوین و تصویب قانون، در چارچوب این اصول یک قانون اساسی و یک قانونگذار بر می گزینند [۷]."

رویه ای که هیأت استانداردهای حسابداری مالی در مورد تدوین استانداردها پیش گرفت، تا حدود زیادی با آنچه رالز توصیف می کند، نزدیک است. یعنی افراد پس از توافق بر اصول اولیه عدالت (آزادی و برابری) [این مورد را به صورت ضمنی از فضایی که استانداردها اولین بار در آنجا وضع شده اند، می پذیریم]، تلاش کردند قانونگذار برگزینند و از این نهاد انتظار داشته باشند این اصول را رعایت کند. پس از آن یک قانون اساسی [چارچوب نظری] تدوین می شود و نهایتاً قوانین وضع می شود. هندریکسن می گوید:

"برخی عبارت چارچوب نظری را مشابه یک قانون اساسی که تفاوت چندانی با قانون اساسی ایالات متحده ندارد، تشبیه کرده اند. این تشابه موید این است که هیأت تصمیم دارد سیاست ها و هدف های گسترده ای را تعیین نماید که [فرضاً اگر افراد در شرایط "وضعیت آغازین" قرار داشتند] مورد توافق است. سپس این سیاست ها و هدف های کلی مبنای قرار می گیرند و بر آن اساس یک مجموعه منسجم از استانداردهای حسابداری ارائه می شود [۱۲]."

"هر گاه نهادهای اجتماعی این اصول را رعایت کنند، کسانی که با آن نهادها سروکار دارند، می توانند به یکدیگر بگویند اگر روابط آنها منصفانه می بود، آنها در این موضوعات همکاری می کردند. البته هیچ جامعه ای نمی تواند نمونه کامل این همکاری باشد؛ زیرا هر شخص از هنگام تولد و در عمل دارای موقعیت خاصی است [۷]. " لذا "همانطور که دیدگاه های ضد و نقیضی در مورد قانون اساسی ایالات متحده امریکا وجود دارد، چارچوب نظری هم آماج رگبار انتقادات قرار گرفته است [۱۲]."

در این میان تنها یک ایراد اساسی خودنمایی می کند. برخلاف رالز که در استنتاج و یا به عقیده برخی کندوکاو فلسفی خود توانست به طریقی بر مشکل واقعی نبودن فرض "وضعیت آغازین" - که متضمن انصاف است - فائق آید، هیأت تدوین استانداردها علیرغم تلاش های اولیه خود، به لحاظ فلسفی یا منطقی نتوانست چارچوب نظری کاملی فراهم آورد؛ بلکه سعی کرده است این مشکل را به دو طریق تخفیف دهد.

الف) انصاف استانداردگذاران

اولین طریق نزدیک کردن واقعیت با فرض منصف و بی طرف بودن تدوین کنندگان استانداردها بوده است. این انصاف و بی طرفی گاهی مشابهت هایی با مفهوم استقلال در ادبیات حسابرسی نیز پیدا می کند. انصاف به این معنا بسیار بسیار با مفهوم انصاف ایده آل مورد نظر رالز در "وضعیت آغازین" فاصله دارد. اما الزام به استقلال ظاهری و باطنی هیأت تدوین استانداردها حداقل اقدام ممکن است که به خوبی در این زمینه انجام شده است.

"کلید رمز کاربرد عینیت [عدالت] در تدوین استانداردهای حسابداری، همان عامل همیشگی یعنی ارزش هاست (صداقت و مسئولیت استانداردگذاران). بدون وجود این ارزش ها به هیچ نوع عینیت [عدالت] نمی توان دست یافت. حسابداری بیش از هر زمان دیگری از لحاظ پایه مفاهیم به چالش کشیده شده است، بنابراین تنها می تواند امنیت خود را بر پایه ارزش های اشخاص و آیین رفتار حرفه ای بنا کند [۱۲]."

کارکرد اساسی جملات بالا مشابه مفروضاتی است که در مورد استقلال حسابرس بکار گرفته می شود. یعنی تنها در سایه باور افراد به رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرس است که جایگاه وی در جامعه و اظهارنظر وی به عنوان یک قرارداد اجتماعی قابل توجیه می شود.

در اینجا ضروری است که مانع از بروز یک بدفهمی جدی در مورد بی طرفی یا انصاف تدوین کنندگان استانداردها شویم. حتی اگر در بهترین شرایط تمام افراد دخیل در استاندارد گذاری کاملاً بی طرفانه عمل کنند باز هم به دلیل آنکه عقلانیتی که آنها در تصمیم گیری ها و نگرش خود بکار می گیرند، نمی تواند از علم و عمل آنها جدا شود [۶] و به فرهنگ، سوابق، روحیات و موقعیت های قبلی آنها وابسته است، نمی تواند خالی از جانبداری ناآگاهانه باشد. برای روشن شدن اهمیت این موضوع، به یکی از این موارد بدفهمی اشاره می شود:

"طبق نظریه عدالت به مثابه انصاف رالز، سوگیری تئوری های مالکیت و شخصیت حقوقی به نفع سهامداران، نشان از عدم رعایت انصاف در برخورد با ذینفعان متعدد است [۱۱]."

برخلاف دیدگاه مطرح شده، صرف اینکه در چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مالکان یا سرمایه گذاران پررنگ شده اند، نمی تواند نشان از بی انصافی، جانبداری و نهایتاً عادلانه نبودن استانداردهای حسابداری باشد. اگر فرض کنیم تدوین کنندگان استانداردها در مقطع استاندارد گذاری این عقلانیت اقتصادی و اجتماعی را به

عنوان پارادایم ذهنی و اعتقاد شخصی باور داشته اند که "در صورت تأمین منافع مالکان و سرمایه گذاران منافع سایر گروه ها نیز به بهترین نحو تأمین می شود"^۷؛ بر این اساس توجه به مالکان کاملاً منصفانه و بی طرفانه خواهد بود. البته ممکن است این عبارت به هیچ وجه صحیح نباشد، اما عادلانه باشد؛ زیرا فارغ از موقعیت افراد و تمایلات آنها به گروه های مختلف ذینفع تدوین شده است. یعنی ممکن است دولت یا کارگران نیز باور داشته باشند که خیر آنها در گرو افزایش خیر مالکان است. رالز این موضوع را تحت شرایط خاص، به عنوان یک اصل قابل قبول مطرح می کند:

"این اصل (کارایی=بهینگی پاره تو) می گوید که برای کاراشدن یک پیکربندی باید بازتوزیعی انجام داد که بدون اینکه فرد دیگری متضرر شود، اوضاع و احوال افراد بهتر شود. این موضوع به کاربردهای اصل دوم یعنی ساماندهی نابرابری های اجتماعی و اقتصادی مربوط است [۷]. اما در واقعیت قانونگذاری، شناسایی حقایق اجتماعی و عمومی، اغلب مبهم و دشوار است، محدودیت بر دانش و آگاهی نیز چه بسا رسیدن به توافق را تضمین نکند [۷]."

لذا اولویت بخشی به مالکان نمی تواند دلیل کافی برای بی انصافی استانداردارگذاران باشد. ممکن است در شرایطی متفاوت یا افرادی دیگر در وضعیت کاملاً بی طرفانه، عقلانیت متفاوتی را در این زمینه بکار بگیرند. هندریکسن می گوید:

"پیچیدگی تجزیه و تحلیل در تئوری حسابداری باعث شده است که در مورد هدف های دقیق حسابداری و ماهیت محیط اقتصادی که حسابداری در آن فعالیت می کند، اختلاف نظر مستمر بوجود آید. در ایالات متحده حسابداری در ابتدا به بستانکاران توجه کرد، سپس برای سرمایه گذاران نقش یک متولی ایفا نمود و سپس در صدد برآمد برای

^۷ البته منصورى (۱۳۹۱) نیز به این موضوع به عنوان دلیل توجه به مالکان در استانداردارگذاری توجه نموده است؛ اما انتقادهای وی بیش از آنکه متوجه انصاف و عدالت استانداردها باشد، متوجه عقلانیت بکار رفته در آن است. وی بر سایه دشمن به جای خود آن یورش برده است که البته گزندی به دشمن وارد نمی کند.

تصمیمات مربوط به سرمایه گذاری ها اطلاعاتی ارائه نماید [۱۲]. " تمام این موارد به تغییرات عقلانیت بکار گرفته شده در استاندارد گذاری مرتبط است.

ب) منصفانه بودن استانداردها

طریق دیگری که هیأت استانداردهای حسابداری مالی در راستای نزدیک تر کردن شرایط استاندارد گذاری به شرایط منصفانه طی نمود، استفاده از ویژگی منصفانه بودن یا بی طرفی استانداردهاست. یعنی استاندارد گذاران هر چند نتوانند به ویژگی انصاف در حد ایده آل آن در "وضعیت آغازین" دست پیدا کنند، اما حداقل باید بتوانند فرض کنند اگر این استاندارد در "وضعیت آغازین" توسط افرادی که در پس پرده جهل قرار دارند و از موقعیت واقعی خود بی خبرند، مورد بحث قرار می گرفت، آیا مورد توافق همگان واقع می شد یا خیر؟ ویژگی کیفی منصفانه و بی طرفانه بودن در استانداردهای حسابداری به معنی مثبت بودن پاسخ این سوال است.

"قوانین و سیاست های عادلانه، قوانین و سیاست هایی هستند که قانونگذاران خردمدار در مرحله قانون گذاری آنها را تصویب می کنند؛ قانونگذارانی که یک قانون اساسی عادلانه آنها را محدود می سازد و آنها مسئولانه می کوشند از اصول عدالت به مثابه یک معیار پیروی کنند. هدف ما از نقد عادلانه بودن قوانین و سیاست ها نشان دادن این مسئله است که آنها در سایه این رویه ایده آل برگزیده شده اند یا خیر [۷]."

به عقیده هندریکسن، "مفاهیم انصاف و بی طرفی بکار رفته در چارچوب نظری بدان معنی است که نباید استانداردها را به صورتی درآورد که جهت خاصی تقویت شود [۱۲] و در حالیکه این موضوع واقعیت دارد که هیأت استانداردهای حسابداری مالی و نهادهای پیشین آن چندین بار در برابر امواج بسیار تند مربوط به نتیجه های اقتصادی و گروه های خاصی تسلیم شده اند، ولی از سوی دیگر این امر هم واقعیت دارد که نمی توان آن را سیاست هیأت استانداردهای حسابداری مالی دانست [۱۲]."

نکته آخری که فرآیند استاندارد‌گذاری حسابداری را با نظریه عدالت رالز مرتبط می‌سازد، وجود "عقلانیت" در "وضعیت آغازین" است. در شرایطی که حسابداران نتوانسته‌اند چارچوب نظری و اصول خود را بر مبنای منطقی و فلسفی بدست آورند و "حلقه بین هدف‌ها و اصول، به صورتی وحشتناک ضعیف است [۱۲]"؛ استاندارد‌گذاران ناچار از تصمیم‌گیری‌های واقعی در تدوین استانداردها کمک گرفته‌اند. وقتی بحث تصمیم‌گیری واقعی مطرح می‌شود، دیگر نمی‌توان از "عقلانیت" به تعبیری که رالز در مقام نظری به عنوان فرض بکار گرفته است، استفاده کرد.

می‌دانیم فرض عقلانیت مطلق در دنیای واقعی خصوصاً در سطح فردی، فرضی رد شده است. آنچه هیأت تدوین استانداردها در این زمینه انجام داد، به خدمت گرفتن افرادی است که بتوانند "عقلانیت" را حداقل نمایندگی کنند.

خلاصه و نتیجه‌گیری

فرآیند استاندارد‌گذاری حسابداری به میزان زیادی با فرآیندی که رالز برای ایجاد ساختار بنیادین عادلانه در جامعه توصیف می‌کند، نزدیک است. لیکن حسابداری به لحاظ مسائلی که با آن روبه‌رو بوده، نتوانسته است برخی مفروضات اساسی رالز را رعایت کند. به طور خلاصه از نگاه رالز عدالت در شرایطی وجود خواهد داشت که اصول اساسی جامعه در انصاف مطلق تعیین شود و پس از آن افراد نسبت به آن‌ها در عمل پایبند باشند؛ اما در کمتر جامعه‌ای چنین پایبندی ممکن است.

این بیان هندریکسن، به زیبایی نگاه رالز را به استانداردهای حسابداری ارتباط می‌دهد: "نیازی نیست که در مورد نتیجه‌های خاص توافق نظر به عمل آید. تنها کافی است که همگان درباره شیوه تدوین استانداردهای حسابداری به توافق برسند و نسبت به نتیجه‌ها وفادار بمانند [۱۲]."

عدالت به عنوان یکی از مهمترین موضوعات اخلاق، نسبی است. لذا در مورد عادلانه بودن استانداردهای حسابداری نمی‌توان به نتیجه قاطع و مشخصی دست یافت. اما در

نهایت شاید بتوان چنین گفت که استاندارد‌گذاری در حسابداری به طور نسبی شرایط عدالت رالز را تأمین می‌کند.

منابع:

۱. اخوان کاظمی، ب.، (۱۳۸۴)، "بررسی و نقد نظریه عدالت جان رالز"، **فلسفه، کلام و عرفان**، شماره ۳۷، صص ۱۵۱-۱۸۰.
۲. پورسعید، ر.، زهیری، م.، (۱۳۹۱)، "عدالت اجتماعی راولز"، **مجله الکترونیک اطلاعات حکمت و معرفت**، ۸ آبان.
۳. ثقفی، ع.، (۱۳۹۲)، **نظریه های حسابداری**، جلد اول، تهران: انجمن حسابداری ایران
۴. خواجوی، ش.، منصوری، ش.، (۱۳۹۱)، "انصاف و جایگاه آن در نظام پاسخگویی مالی"، **فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۲، صص ۲۲-۲۹.
۵. داوری اردکانی، ر.، (۱۳۸۹)، "مختصری درباره جان رالز و نظریه عدالت"، **همشهری جوان**، ۳ مرداد.
۶. داوری اردکانی، ر.، (۱۳۹۰)، مقدمه کتاب **نظریه عدالت** جان رالز، سیدمحمدکمال سروریان و مرتضی بحرانی، تهران: پژوهشکده مطالعات فرهنگی و اجتماعی، صص ۱-۱۱.
۷. رالز، ج.، (۱۳۹۰)، **نظریه عدالت**، سیدمحمدکمال سروریان و مرتضی بحرانی، تهران: پژوهشکده مطالعات فرهنگی و اجتماعی.
۸. **روزنامه ایران**، (۱۳۸۴)، ۱۱ و ۱۲ تیر.
۹. فلاح، م.، (۱۳۸۵)، "نظریه عدالت رالز و منتقدانش"، **دانش پژوهان**، شماره ۸، صص ۷۵.
۱۰. ملکیان، م.، (۱۳۸۸)، "عدالت گمشده"، **روزنامه اعتماد ملی**، ۱۲ خرداد، صص ۱۳.
۱۱. منصوری، ف.، (۱۳۹۱)، "ارزیابی میزان پایداری تئوری های حسابداری به عدالت اطلاعاتی"، همایش ملی حسابداری و حسابرسی، ۱۵ آذر.
۱۲. هندریکسن، ا.، ون بردا، م.، (۱۳۸۵)، **تئوری های حسابداری**، علی پارسائیان، تهران: نشر ترمه.

Justice in Accounting Standard Setting

Abstract

This paper is dedicated to the concept of “justice”, applied to accounting standard setting. The indefinable and vast meaning of this desired and important concept, made us implement “John Rawls’s theory of justice” as a clear-cut sense of justice. Explaining the main features of Rawls’s theory, we go through justice of accounting standards. Although the process of standard setting could not completely fulfill Rawls’s basic assumptions, this paper comes to this point that, to a great extent, it is close to the process described by Rawls.

Keywords: accounting standard setting, justice, Rawls’s theory