



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال هشتم / شماره ۳۲ / زمستان ۱۳۹۸

مدرنیسم، پست مدرنیسم و تئوری حسابداری مالی

حامد آراد

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران ایران
hamedarad.edu@gmail.com

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران ایران (نویسنده مسئول)
rahnama.roodposhti@gmail.com

بهمن بنی مهد

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، کرج ایران
dr.banimahd@gmail.com

هاشم نیکومرام

استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران ایران
nikoomaram@srbiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۳/۰۵ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۶/۱۳

چکیده

واژه گانی همچون مدرنیسم و پست مدرنیسم اخیراً در ادبیات و محاورات روزمره استفاده پرکاربردی دارند. با این وجود مفاهیم و عقائد بنیادین، عمدتاً طبقه بندی و تعاریف محدود و مختصر را به باد فراموشی سپرده است. این مقاله براساس روش کتابخانه ای و تفسیری برآن است تا ریشه های مدرنیسم و پست مدرنیسم را در ایجاد و توسعه مفاهیم حسابداری مالی توضیح دهد. بنابراین هدف این پژوهش بررسی متغیرهای مربوط به مدرنیسم و پست مدرنیسم در توسعه مفاهیم حسابداری مالی می باشد. از این رو در این مقاله ضمن تشریح مفاهیم مذکور، نقش مدرنیسم به طور کلی و پست مدرنیسم به طور اخص، در توسعه حسابداری مالی مورد واکاوی قرار گرفته است. شواهد این مقاله نشان می دهد ظهور دفترداری و شکل گیری حسابداری مالی در ابتدا براساس مفهوم مدرنیسم بوده است، اما پست مدرنیسم تاثیر شگرف تری بر توسعه مفاهیم حسابداری مالی داشته است.

واژه های کلیدی: مدرنیسم، پست مدرنیسم، تئوری حسابداری، سرمایه داری.

۱- مقدمه

اول این که نتایج این مقاله می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با تئوری حسابداری شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد تا چه اندازه پست مدرنیسم بر حسابداری مالی تاثیرگذار بوده است؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار استادان حسابداری، انجمن‌های علمی حسابداری و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری قرار دهد. سوم این که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابداری، پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری

۲-۱- مدرنیسم و حسابداری

مدرنیسم یک پیشرفت اجتماعی، فکری و فرهنگی است که در نتیجه عصر روشنفکری که به رنسانس ختم شد به وجود آمده است. گیدنز (۱۹۹۰: ۱) به نقل از لوتر، (۱۹۹۵: ۳۵) بیان می‌دارد عصر روشنفکری در قرن هفدهم آغاز شده است. کاهون (۱۹۹۸: ۱) مدرنیته را به عنوان ایده‌ها، اصول و الگوهایی تفسیری از نوع‌های مختلف تعریف می‌کند که از فلسفه گرفته تا مفاهیم اقتصادی گسترده دارد، و فرهنگ و جامعه آمریکایی و اروپای مرکزی و غربی از قرن شانزدهم تا هفدهم خود را بر پایه‌ی آن یافته است. مدرنیسم به عنوان یک حرکت منحصر به فرد در تاریخ انسان در نظر گرفته می‌شود که یک شکاف با قبل از مدرنیته یا سنت را نشان می‌دهد. هاروی (۱۹۸۹) پنج عصر مجزا در تاریخ بشر را تعیین می‌کند که فئودالیسم^۱، رنسانس^۲، عصر روشنفکری^۳، مدرنیسم^۴ و در نهایت پست مدرنیسم^۵ می‌باشد.

مدرنیته از سده پانزدهم تا نیمه سده نوزدهم میلادی در غرب تکوین یافت و بعد از آن در دیگر نواحی دنیا رشد نمود. از دیدگاه جامعه‌شناسی، مدرنیته بر عقلانی سازی ساختار اقتصادی و اداری و تفکیک و تمایز ساختاری جهان اجتماعی اشاره دارد. مدرنیته بیانگر انتقاد مداوم از سنت و از خود بوده و به معنی نوحواهی و امروزی‌گی است. سنت نیز به عنوان انتقال دانش‌های تجربی در قالب تکنولوژی‌های سنتی و آداب و رسوم و یا فرهنگ از نسلی به نسل دیگر، برای تطبیق با محیط پیرامون و تداوم حیات و هویت هر جامعه، تعریف می‌شود (پاپلی یزدی، ۱۳۸۱: ۱۷). اثرات مدرنیسم در اقتصاد را می‌توان کاهش عمر کالاها، اجاره دادن، خرید و فروش بیشتر کالاها، رواج بیشتر الگوهای مصرفی و مدهای زودگذر، افزایش برنامه‌های آموزشی برای کارمندان و کارگران به منظور تطبیق آن‌ها با روش‌های جدید، تغییر در مفاد قراردادهای، افزایش حجم

یکی از مهمترین عواملی که بر توسعه حسابداری در دهه‌های اخیر اثرگذار بوده است، توسعه مدرنیسم است. واکاوی تاریخ حسابداری در قرن اخیر نشان دهنده این موضوع است که تغییرات مستمر در محیط کسب و کار و فعالیت‌های تجاری و ظهور مدرنیسم، سبب ایجاد و پیشرفت تکنیک‌ها حسابداری و رشد علوم مالی شده است. اصلاح ساختار سازمانی، اصلاح سبک‌های مدیریت و رهبری، توسعه مدیریت منابع انسانی، توسعه بازارها، توسعه تکنولوژی و ... از جمله این تغییرات است. پدیده‌هایی چون ادغام شرکت‌ها و ظهور شرکت‌های چند ملیتی و تاکید آن‌ها بر شیوه‌های تولید و توزیع، شکل جدیدی از رابطه بین مالکیت و مدیریت در نظام سرمایه‌داری به وجود آورده است. مالکان برای نظارت بر عملکرد مدیران و مدیران نیز برای بهبود عملکرد خود، نیازمند اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت هستند (بریر، ۲۰۱۳).

مطالعه تاریخی گواهی بر این مطلب است که با بروز انقلاب‌های فکری و اقتصادی، تغییرات نظام‌های اجتماعی، گذار از عصر کشاورزی و صنعتی، انسان به دوره‌ای مدرن پا نهاده است. از این میان انقلاب صنعتی به سطوح سرمایه‌گذاری‌هایی نیاز داشت که موجب توسعه قابل توجه خدمات مالی و تحول شگرف بازارهای سرمایه گردید. تحولات اقتصادی به ویژه پس از انقلاب صنعتی و ارتباط تنگاتنگ سرمایه‌داری و حسابداری، پیامدهایی بس شگرف بر زندگی جوامع داشته است.

متون و کتاب‌های مختلف در زمینه تئوری حسابداری مالی، صرفاً به توضیح و تفسیر روش‌ها و مفاهیم و نظریه‌های مختلف حسابداری پرداخته‌اند. این متون درباره نقش مدرنیسم و پست مدرنیسم در ظهور مفاهیم نظری و روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری، صحبتی ننموده‌اند. فقدان پژوهش‌های کافی در این زمینه، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا درباره پست مدرنیسم و پیامدهای آن بر حسابداری مالی مقاله حاضر را به نگارش درآورند.

هدف این مقاله آن است که نخست مفهوم پست مدرنیسم و اثر آن بر حسابداری مالی را به دانشجویان و استادان رشته حسابداری معرفی نماید. هدف دوم این پژوهش نیز آن است تا تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری را درباره رابطه میان پست مدرنیسم و حسابداری مالی آگاه نماید. هم چنین، پرسش اصلی این پژوهش آن است که تا چه اندازه پست مدرنیسم را می‌توان به عنوان یک پدیده تاثیرگذار بر حسابداری مالی دانست؟ انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

شناخت و تفسیر بنیادی‌ترین عقاید، مفاهیم، رویکردها و ذات حسابداری به پست مدرنیسم و اصول آن مراجعه نمود.

۲-۲- پست مدرنیسم

مکتب پست مدرنیسم، در برابر مکتب مدرنیسم و مدرنیته می‌باشد. اصول و مؤلفه‌های آن را به نقد و چالش می‌کشد و در حالت تردید و نفی قرار می‌دهد. پست مدرنیسم مانند بسیاری از اصطلاحات و تعبیر دیگر دچار بی‌ثباتی و تزلزل در معناست؛ یعنی یک نظریه نظام‌مند، با فلسفه‌ای جامع و فراگیر نیست؛ بلکه یک پیکره پیچیده و در هم تنیده و متنوع از اندیشه‌ها، دریافتها، تشخیص‌ها، شناخت-ها، تفاسیر، تعبیر، برداشت‌ها، آراء و نظریات متفاوتی از فرهنگ رایج و ترسیم نمایی از کثرت پدیده‌های مرتبط به هم می‌باشد (بیات و همکاران، ۱۳۹۴).

پست مدرنیسم یک تغییر اساسی از مدرنیته است و می‌تواند جایگزین آن شود به عبارتی پست مدرنیسم نارضایتی و گریزپذیری از مدرنیسم را از طریق معرفی تغییرات انعکاس می‌دهد. پست مدرنیسم بر روی سوالات هستی‌شناسی^۷ مانند ذات واقعیت و ارتباطات میان انسان و واقعیت تمرکز می‌کند. در پست مدرنیسم هیچ واقعیت زیربنایی وجود ندارد. چیزی که واقعیت و حقیقت دارد آن چیزی است که ما آن را از طریق جامعه به عنوان واقعیت تعریف می‌کنیم. معانی بسیاری برای یک متن وجود دارد همانطور که تعبیر مختلفی از آن هست، بنابراین تمام سخنان وابسته به علم، معانی بیان هستند. نویسندگان این متن هم چنین بیشتر از خوانندگان آن نمی‌دانند و بنابراین نویسندگان هیچ حق جمعی برای تعریف مفاهیم ندارند (مونتگنا، ۱۹۹۷: ۳۱؛ یویاس و دیلارد، ۱۹۹۹: ۴۸).

مهم‌ترین و عمده‌ترین اصول پست مدرنیسم به شرح زیر است:

۲-۲-۱- کثرت‌گرایی و مخالفت با هرگونه وحدت‌گرایی

تنوع، تکثر، انشعاب و پراکندگی از اصول اولیه این مکتب است. پست مدرنیست‌ها با هرگونه مرکز‌گرایی، اقتدار‌گرایی و مرجعیت باوری مخالف‌اند؛ یعنی توجه به یک حقیقت مرکزی برای زندگی را نفی می‌کنند و با تکثر‌گرایی موافق‌اند. یکی از خصوصیات مهم جوامع از دیدگاه کثرت‌گرایی مشارکت مردمی در اداره جامعه و ایفای نقش دولت بطور غیر مستقیم از طرف مردم می‌باشد. این مشارکت در قالب تشکیل احزاب

مذاکرات و امور حقوقی، تغییرات بیشتر قیمت‌ها، تغییرات بیشتر در شکل کالاها، وابستگی بیشتر به اطلاعات و داده‌ها، پدیدار شدن سازمان‌های تخصصی نام برد. به دنبال تاثیرات مدرنیسم بر اقتصاد، رشته‌های جدید و روش‌های جدید در حسابداری نیز برای کنترل و گزارش اطلاعات به تناسب تغییرات مذکور در اقتصاد و جامعه به وجود آمد. در حقیقت، گسترش مدرنیسم و اثرات آن در حسابداری را می‌توان به توسعه نظام سرمایه‌داری و رشد بازار سرمایه نسبت داد. رشد اولیه نظام دفترداری دوطرفه و پس از آن تاکید بر ابعاد تهیه اطلاعات، مفاهیم حسابداری همچون نظریه نمایندگی، شرکت‌های سهامی، پراکندگی مالکیت، نظریه مباشرت، نظریه اطلاعات و نظریه بیمه، استفاده از نرم افزار در طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، استفاده از فن‌آوری‌های نرم افزاری رایانه‌ای در تجزیه و تحلیل داده‌ها در حسابداری و استفاده از نرم افزارها در پژوهش‌های حسابداری و ظهور و توسعه تحقیقات بازار سرمایه در حسابداری را می‌توان از جمله اثرات مدرنیسم بر حسابداری مالی دانست. سومبارت (۱۹۱۹) بر این اعتقاد است که دفترداری دوطرفه، ارتباط تنگاتنگی با نظام سرمایه‌داری دارد و در پیدایش و توسعه و تکامل آن نقش بس حیاتی ایفاء نموده است. در آثار برجای مانده از ماکس وبر نیز این رابطه و تفکیک امور تجاری از امور شخصی و حضور دفترداری مورد تاکید قرار گرفته است (آندرسکی، ۱۹۸۳). همچنین سومبارت (۱۹۱۹) بر این باور است که سیستم سرمایه‌داری، دفترداری دوطرفه را به عنوان ابزاری برای گسترش خود بوجود آورده است و مدعی تاثیر متقابل این دو بر یکدیگر است. به نحوی که نظام دفترداری زمینه ساز توسعه مفهوم سرمایه‌داری در نظام‌های اجتماعی در طی قرون مختلف بوده است. به طور خلاصه می‌توان گفت توسعه کمی حسابداری در شکل‌گیری رشته‌ها، روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری، متأثر از مدرنیسم بوده است. این توسعه را می‌توان، توسعه و رشد رشته‌های مختلف در حسابداری نظیر حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، حسابداری، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و امثالهم دانست. هم چنین ظهور تکنیک‌ها و روش‌های اجرایی حسابداری مانند روش‌ها و تکنیک‌های جدید هزینه‌یابی، زبان‌گزارشگری تجاری توسعه پذیر، روش‌های حسابداری ترکیب تجاری شرکتها، تکنیک‌های حسابداری ابزارهای مالی مشتقه و نظایر آن را می‌توان از جمله اثرات مدرنیسم بر حسابداری مالی به شمار آورد. اما تاثیر پست مدرنیسم را می‌توان بیشتر بر توسعه کیفی و معنایی مفاهیم حسابداری مشاهده نمود. در واقع می‌توان برای رمزگشایی،

ماموریت خود را به هیئت استانداردهای حسابداری مالی واگذار کرد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی نهاد مستقلی در بخش خصوصی است که از سال ۱۹۷۳ میلادی تا کنون، عهده‌دار مسئولیت تدوین اصول و ضوابط حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی بوده است. ساختار این هیئت از جهات مختلفی، متفاوت از مراجع پیشین تدوین اصول و ضوابط حسابداری است؛ زیرا، برخلاف هیئت اصول حسابداری که از ۱۷ تا ۲۱ عضو تمام وقت است؛ به علاوه، اگر چه هیئت اصول حسابداری و کمیته رویه‌های حسابداری به انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد آمریکا وابسته بودند، اما هیئت استانداردهای حسابداری مالی مرجعی است که به نمایندگی از سوی افراد و گروه‌های مختلف نسبت به تدوین استانداردهای حسابداری مالی همت می‌ورزد؛ به نحوی که اعضای این هیئت مرکب از نمایندگان سازمانها و واحدهای اقتصادی انتفاعی، حرفه حسابداری، صاحب نظران و نظریه پردازان حسابداری، دولت، تحلیلگران مالی و سایر افراد و گروه‌های ذی نفع است.

تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری مالی، نتیجه نهایی یک فرایند چند مرحله‌ای است که شامل شناخت موضوع براساس بررسی‌های شورای مشورتی، گروه اجرایی یا دیدگاه‌های صاحب‌نظران حرفه و صنعت انجام می‌شود. بعد از این مرحله، فعالیت‌های پژوهشی لازم برای دستیابی به پیش نویس متن استاندارد، به عمل می‌آید. هیئت استانداردهای حسابداری مالی بر این باور است که دوام و بقا در عرصه تدوین استانداردها مستلزم مشارکت همه جانبه افراد و گروه‌های مختلف است؛ از این رو، در مرحله سوم پس از تدوین پیش نویس متن استاندارد، آن را برای نظر خواهی در اختیار عموم قرار می‌دهند. در همین ارتباط، معمول و متداول است که جلسات گفت و شنود علنی با حضور حسابداران حرفه‌ای، تحلیلگران مالی، نظریه پردازان حسابداری، صاحبان صنایع و افراد و گروه‌های علاقه‌مند بر پا شود. در نتیجه بر گزاری چنین جلسات و همایش‌هایی، مجموعه‌ای از آرا و عقاید پیرامون موضوع مورد نظر، جمع آوری می‌شود تا بر اساس آن تعدیل‌های لازم در متن پیش نویس به عمل آید. متن تعدیل شده بار دیگر به عنوان متن پیشنهادی استاندارد حسابداری، برای نظر سنجی عمومی انتشار داده می‌شود و پس از گذراندن مراحل مربوط به ارزیابی نظرات دریافت شده، رای گیری در هیئت استانداردهای حسابداری مالی و دستیابی به اکثریت قاطع آرای موجود، تبدیل به متن نهایی استاندارد حسابداری می‌شود که لازم الاجرا خواهد بود.

سیاسی خود را نشان می‌دهد. از این رو، وجود احزاب در جوامع کثرت گرا، یکی از نیازهای اساسی زندگی اجتماعی تلقی می‌گردد. به اعتقاد ایشان مشارکت مردم در تشکیل احزاب و در نتیجه گردش قدرت موجب می‌شود از انحرافات مختلفی که ممکن است در سایه انحصار قدرت در دست یک فرد یا گروه خاص حاصل شود جلوگیری گردد. هم چنین این مشارکت موجب حصول مصالح عمومی را فراهم می‌آورد. از دیدگاه کثرت گرایان نقش دولت در حد نظارت کلی و اموری مانند سامان دهی مستقیم یا غیر مستقیم اقتصاد کلان، مالیات بندی، حفظ امنیت فردی و اجتماعی و تنظیم روابط اجتماعی است آن هم در قالب قوانینی که مورد پسند اکثریت مشارکت کننده است (نعمت الهی، ۱۳۸۱).

عمده ترین اثرات کثرت گرایی در حسابداری را می توان به شرح زیر برشمرد:

الف) مشارکت گروه‌های مختلف در تدوین استانداردهای حسابداری

از اوایل قرن بیستم انجمن‌های حسابداری شروع به شناسایی مسائل و انتقادات در مورد رویه‌های حسابداری نمودند. این موضوع منجر به شکل‌گیری برنامه‌ای برای تدوین استانداردها و قوانین حسابداری شد. انجمن‌های حسابداری از دولت خواستند تا مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری را به آنها محول کند. سقوط بازار اوراق بهادار در سال ۱۹۲۹ میلادی حمایت گسترده‌ای را نسبت به ایجاد یکنواختی در عرصه اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری، به وجود آورد. این موضوع باعث شد تا کمیسیون بورس اوراق بهادار در سال ۱۹۳۸ میلادی تعداد اعضای کمیته رویه‌های حسابداری را به ۲۱ عضو افزایش داد و این کمیته به طور رسمی مسئولیت تدوین اصول و قواعد حسابداری را عهده‌دار شد. طی سال‌های میانی و اواخر دهه ۱۹۵۰ میلادی و پیرو نارضایتی بسیاری از مدیران مالی و حسابداری فعال در واحدهای اقتصادی نسبت به تدوین اصول و قواعد حسابداری از سوی کمیته رویه‌های حسابداری، انجمن حسابداران رسمی ایالات متحده آمریکا، هیئت اصول حسابداری را برای تدوین مقررات حسابداری به وجود آورد. هیئت اصول حسابداری مرکب از ۱۷ تا ۲۱ عضو از حرفه حسابداری، نمایندگان صنایع مختلف، دولت و صاحب‌نظران محافل علمی و دانشگاهی بود. فعالیت این هیئت تا سال‌های پایانی دهه ۱۹۶۰ میلادی با توفیق نسبی همراه بود؛ اما در اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی این هیئت به دلیل انتقاداتی چون عدم استقلال اعضا، عدم ارائه حق نمایندگی به افراد و گروه‌های غیرحسابدار و عدم سرعت واکنش بموقع نسبت به دشواری‌ها و چالش‌های حرفه‌ای منحل گردید و

در سطح بین‌المللی نیز، توسعه تجارت جهانی و تسهیل ارتباطات تجاری در میان کشورهای مختلف، موضوعی به نام جهانی‌سازی را بوجود آورده است. جهانی‌سازی باعث شده است که هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری به این فکر بیافتند تا استانداردهای یگانه‌ای در سطح بین‌المللی تدوین نمایند. تدوین استانداردهای حسابداری یگانه بین‌المللی درخواست ۲۰ کشور صنعتی بوده است. بین‌المللی نمودن تدوین استانداردهای حسابداری با مشارکت گروه‌های مختلفی مثل سیاستمداران، موسسات دولتی و تدوین‌کنندگان مقررات شرکتی مثل کمیسیون بورس و اوراق بهادار انجام می‌شود.

(ب) توسعه شرکت‌های سهامی و نظام راهبری شرکتی

در پی جدایی مالکیت از مدیریت و بوجود آمدن واحدهای تجاری بزرگ، آن واحدها را می‌توان مجموعه‌ای از قراردادهای میان سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، دولت و اعتباردهندگان فرض نمود. هر یک از گروه‌ها، قراردادی جدا با شرکت دارند، سهامداران و اعتباردهندگان منابع مالی مورد نیاز واحد تجاری را تأمین می‌کنند و در عوض بازده مورد انتظار خود را می‌خواهند. مدیران و کارکنان مهارت خود را به شرکت عرضه می‌کنند و انتظار جبران آن را از طریق حقوق و پاداش دارند. فروشندگان، مواد اولیه و یا تجهیزات را به شرکت می‌فروشند و در عوض انتظار دریافت وجه آن را دارند. مشتریان در ازای خرید کالاها و یا خدمات به واحدهای تجاری پول پرداخت و یا تعهد پرداخت را تقبل می‌کنند. همچنین دولت در ازای دریافت مالیات، خدمات عمومی را به شرکت ارائه می‌دهد.

در مدل قراردادی مذکور، فرض می‌شود که اشخاص درگیر قرارداد، همه به دنبال منافع شخصی خود هستند. بنابراین همکاری آنها با واحد تجاری تا زمانی ادامه خواهد داشت که برای آنها منفعتی وجود داشته باشد. سازمانی موفق است که در فرآیند تنظیم قرارداد به اشخاص طرف قرارداد خود منافع لازم را برساند. اگر حقوق کارمند در یک واحد تجاری بیشتر از واحدهای تجاری دیگر باشد، در آن صورت اشتغال او سودمند و مفید است. همچنین این موضوع در مورد سهامداران، اعتباردهندگان، مدیران و سایر اشخاص طرف قرارداد نیز صدق می‌کند. اگر واحد تجاری منابعی را که از اشخاص طرف قرارداد خود دریافت می‌کند، را به گونه‌ای به کار گیرد که ارزشی بیش از ارزش منابع به کار گرفته شده به دست آورد، در آن صورت منابع اشخاص طرف قرارداد خود را احتمالاً تأمین نموده و این موضوع باعث می‌شود که آنها قرارداد خود را با واحد تجاری فسخ نمایند.

در اواخر قرن بیستم، مفهوم راهبری شرکتی^۸ در راستای حفظ حقوق همه گروه‌های طرف قرارداد واحد تجاری، وارد متون حسابداری شده است. راهبری شرکتی شامل ساختارها، فرآیندها و سیستم‌هایی است که عملیات موفق سازمان را هدایت می‌کنند. در صورت استقرار چنین ساختاری در واحدهای تجاری، وظایف و مسوولیت‌ها بین سهامداران، هیأت مدیره و مدیران اجرایی تفکیک و مورد نظارت قرار خواهد گرفت و اطمینان از عملکرد مدیران نزد سهامداران و سایر ذینفعان ایجاد می‌شود.

این نظارت از طریق انجام حسابرسی مستقل، تشکیل کمیته‌هایی نظیر کمیته حسابرسی، کمیته حقوقی و پاداش و کمیته انتصابات و ... صورت می‌گیرد. علاوه بر این، ایجاد کنترل‌های داخلی مناسب از جمله استقرار کنترل‌های مالی، حقوقی و مدیریت ریسک، تدوین و تصویب قوانین مناسب در شرکت و نظارت بر اجرای آن، حفظ حقوق سهامداران و رفتار یکسان با آنان و گزارشگری شفاف اطلاعات از شالوده‌های راهبری شرکتی هستند. در این حالت است که در ازای تقسیم وظایف نظارتی، مسوولیت و پاسخگویی مدیران در مقابل سهامداران و سایر گروه‌های ذینفع پررنگ‌تر شده و این موضوع باعث شکل‌گیری روابط پایدار همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری خواهد شد.

۲-۲-۲- نسبيت گرايي^۹

معتقدان این مکتب به هیچ حقیقت مطلق و ثابتی اعتقاد ندارند و همه چیز را یک حقیقت نسبی می‌دانند. متفکران پست مدرنیسم می‌گویند هر کسی واقعیت خودش را خلق می‌کند و این غیرممکن است که بشود واقعیت‌های متفاوت را با هم مقایسه کرد. زیرا هیچ معیار مستقلاً برای مقایسه وجود ندارد. پست مدرنیسم متوجه این امر است که واقعیت‌های متعدد تحت تأثیر سنت‌ها، ارزش‌ها، هنجارها، مسائل اقتصادی، سیاسی و اجتماعی قرار می‌گیرند. در واقع نسبيت گرايي در نوعی پراکندگی افکار غوطه ور است و وجود روش‌های گوناگون و متفاوت در علم را قبول دارد. فیرابند یکی از طرفداران نسبيت گرايي است. او وجود تئوری‌های مختلف را برای علم سودمند می‌داند و معتقد است که یکنواختی تئوری‌ها، به قدرت انتقادی آن آسیب می‌رساند. او هم چنین بر این عقیده است که دانشمندان باید تئوری‌های خود را با تئوری‌های دیگر بسنجند و به جای دور ریختن تئوری‌هایی که در این مقایسه، ضعیف به نظر می‌آیند، آنها را اصلاح کنند. فیرابند دانش را محصول اجتماع دیدگاه‌ها می‌داند و معتقد است این دیدگاه‌های متنوع که ترکیب، پیوند و تقارب

تئوری را سرعت بخشید، عامل تورم در این دهه بود. در دهه ۱۹۶۰ میلادی، در استدلال قیاسی برای تدوین تئوری دستوری حسابداری سه رویکرد و دیدگاه به وجود آمد. این سه دیدگاه عبارتند از دیدگاه سود حقیقی، سودمندی برای تصمیم و اقتصاد اطلاعات. طرفداران دیدگاه سودحقیقی بر محاسبه یک رقم سود برای تمام گروه‌های استفاده کننده اطلاعات حسابداری تاکید دارند. آن‌ها اعتقاد داشتند که سیستم حسابداری مبتنی بر ارزش‌های جاری نسبت به سیستم حسابداری مبتنی بر بهای تاریخ، سود را بهتر محاسبه می‌نماید. آن‌ها برای انعکاس سود حقیقی، اطلاعات سود مبتنی بر تاریخی را براساس ارزش‌های جاری تعدیل می‌نمودند. به عنوان نمونه در حسابداری مبتنی بر سطح عمومی قیمت‌ها، سود مبتنی بر بهای تاریخی بر اساس شاخص‌های تورم تعدیل می‌شود. یا در حسابداری مبتنی بر ارزش‌های جاری جایگزینی، سود حسابداری تاریخی براساس بهای جایگزینی تعدیل می‌شد. طرفداران رویکرد سودمندی برای تصمیم بر توانایی صورت‌های مالی برای تهیه اطلاعات به منظور کمک به استفاده کنندگان در تصمیم‌گیری تاکید می‌نمودند. برخی از طرفداران این رویکرد مانند چمبرز بر این عقیده بود که برای سودمند بودن اطلاعات حسابداری باید بهای تاریخی کنار گذاشته شود و به جای آن از سیستم حسابداری ارزش‌های خروجی یا همان خالص ارزش فروش، استفاده شود. زیرا به عقیده چمبرز، گزارشگری مالی سنتی نمی‌تواند واقعیت اقتصادی را به درستی نشان دهد و صورت‌های مالی قادر به انعکاس قابلیت تطبیق واحد تجاری با محیط اقتصادی و اجتماعی خود نیست. برخی دیگر از طرفداران این دیدگاه نیز معتقد هستند که با افشای اطلاعات مکمل در کنار بهای تاریخی می‌توان سودمندی سیستم حسابداری بهای تاریخی را بهبود بخشید. سورتز در این دسته از طرفداران قرار می‌گیرد. او افشای گسترده اطلاعات را برای همه گروه‌های استفاده کننده در کنار بهای تاریخی، پیشنهاد داده بود. اما در دیدگاه اقتصاد اطلاعات، اطلاعات حسابداری، همانند یک کالای اقتصادی نگریسته می‌شد. همانند سایر کالاها می‌توان با استفاده از منحنی‌های عرضه و تقاضا، میزان اطلاعاتی که باید ایجاد شود را تعیین نمود. در این دیدگاه، در ارزیابی اطلاعات حسابداری باید هزینه تهیه اطلاعات با منافع حاصل از آن اطلاعات مقایسه شود. اما این مقایسه مشکل است زیرا هزینه‌های تهیه اطلاعات را تهیه کنندگان اطلاعات متحمل می‌شوند اما منافع حاصل از پیش-بینی اطلاعات را استفاده کنندگان خارجی کسب خواهند کرد. از این رو، برآورد هزینه‌ها و منافع اطلاعات حسابداری خیلی مشکل به نظر می‌رسد. این دیدگاه در علم اقتصاد با کسب

آنها، به دانش می‌انجامد، لزوماً دیدگاه‌های تخصصی کارگزاران علمی یعنی دانشمندان نیست. به اعتقاد او دانش را باید از اجتماع دیدگاه‌ها کسب کرد، نه از کاربرد ایدئولوژی مرجح. کارگزاران غیرعلمی هم ممکن است باروری علمی را تقویت کنند. فیرابند از لزوم سیاست گذاری علمی و حتی مداخله سیاسی در کار دانشمندان دفاع می‌کند. به عقیده او دخالت-های سیاسی، ممکن است موجب تسریع و توسعه علم گردد. مانند دخالت دولت چین در توسعه علم نوین پزشکی، بخش مهمی از میراث سنتی و احساسی مردم چین را در استفاده از طب سنتی اصلاح کرد و علم پزشکی نوین را بهبود بخشید. بنابراین او نقش مردم و ارزش‌های فرهنگی و سنتی آن‌ها در پیشرفت علم را عامل مهمی می‌داند. در ادامه برخی اثرات نسبیته گرایي در حسابداری را می‌توان به شرح زیر تشریح نمود:

الف) روش‌های مختلف استدلال در تدوین تئوری حسابداری

تدوین تئوری در حسابداری بر اساس روش‌های استدلالی مختلفی است. این روش‌های استدلال شامل قیاس^{۱۱}، استقرا^{۱۲} و روش قیاسی-استقرایی است. هر کدام از این روش‌ها کاربرد خاصی در تدوین تئوری‌های حسابداری دارند. هم چنین فرایند و نتایج حاصل از هر روش با روش دیگر متفاوت و قابل مقایسه نیست. به عنوان نمونه در قیاس مشاهده‌ای وجود ندارد و تئوری بر اساس اهداف و مفروضات ذهنی محقق تدوین می‌شود. این در حالی است که در استقرا، مشاهده وجود دارد و تئوری بر مبنای مشاهدات محقق تبیین می‌گردد. در روش قیاسی-استقرایی نیز تئوری بر مبنای یک روش علمی و براساس اهداف، مفروضات و مشاهده، تدوین می‌گردد. طرفداران رویکرد استقرا، سود مبتنی بر بهای تاریخی را به عنوان یک واقعیت می‌پذیرند. اما طرفداران رویکرد قیاس معتقدند که سود مبتنی بر بهای تاریخی، واقعی نیست و سود واقعی را سود مبتنی بر ارزش‌های جاری می‌شناسند. مثلاً چمبرز سود مبتنی بر ارزش‌های خروجی را به عنوان یک واقعیت اقتصادی قبول دارد.

در دهه ۱۹۶۰ میلادی، رقابت سیاسی میان شوروی سابق و آمریکا به عنوان عامل سیاسی باعث رونق گرفتن تحقیقات در همه حوزه‌های علمی از جمله حسابداری شد. در این دهه شوروی برای اولین بار توانست فضا را به تسخیر درآورد و انسان را به فضا بفرستد. دولت آمریکا برای عقب‌نماندن در پژوهش، بودجه زیادی را به انجمن‌های علمی و پژوهشکده‌ها و دانشگاه-ها اختصاص داد. رشته حسابداری هم از این موضوع مستثنی نبود. عامل دیگری که تحقیقات در حوزه حسابداری و تدوین

جایزه نوبل توسط فریدمن در میان اقتصاد دانان رونق یافت و نظریه پردازان حسابداری نیز آن را از رشته اقتصاد برای تدوین تئوری به عاریه گرفتند. اما این دیدگاه در تدوین تئوری دستوری حسابداری در مقایسه با دو دیدگاه قبلی موفق نبوده است.

از مطالب فوق می توان این موضوع را درک نمود که در تدوین تئوری حسابداری برای بیان واقعیت یک روش یگانه وجود ندارد. بلکه دیدگاه‌های مختلفی برای این موضوع وجود دارد و این دیدگاه‌ها برخاسته از ارزش‌ها، نگرش‌ها و مولفه‌های موجود در محیط اقتصادی و اجتماعی و سیاسی است. هم چنین نوعی پراکندگی نظرات و افکار میان نظریه پردازان حسابداری مشاهده می‌شود (گادفری و همکاران، ۲۰۱۰).

ب) تئوری‌های مختلف حقوق مالکان در حسابداری

تئوری‌های حقوق مالکان برای ما توضیح می‌دهند که صورت‌های مالی را برای کدام دسته از استفاده کنندگان باید تهیه نمود. این تئوری‌ها تاثیرات متفاوتی بر استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی گذاشته است. برخی از رویه‌های حسابداری متأثر از تئوری مالکیت انفرادی و برخی نیز متأثر از تئوری واحد تجاری است. این دو تئوری بیشترین اثر را بر استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی داشته اند. اما تئوری‌هایی نظیر تئوری حقوق مازاد که شکل پیشرفته تئوری مالکیت است و تئوری وجوه و تئوری بنگاه اجتماعی نیز هر کدام به نوبه خود اثرات و کاربردهای متفاوتی در گزارشگری مالی دارند. هر کدام از این تئوری‌ها واقعیت خود را مطرح می‌کنند. به عنوان مثال در تئوری مالکانه سود بر مبنای بهای تاریخی و بر اساس مفهوم حفظ سرمایه مالی، محاسبه می‌شود. اما در تئوری واحد تجاری، به جای سود مالک، سود واحد تجاری و بر اساس مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی به عنوان یک واقعیت مطرح است. در تئوری بنگاه اجتماعی تعریفی که از سود مطرح می‌شود، حداکثر ارزش افزوده‌ای است که می‌توان به عنوان بازده میان همه گروه‌های ذینفع طرف قرارداد واحد تجاری توزیع نمود. در تئوری وجوه نیز تعریفی از سود وجود ندارد. بلکه تفاوت میان درآمد و هزینه‌ها را مازادی تعریف می‌نماید که قابل انتساب به ارزش ویژه می‌باشد. هر کدام از تئوری‌های مزبور کاربردی متفاوت در استانداردهای حسابداری دارند. تئوری وجوه در گزارشگری طرح‌های مزایای بازنشستگی و هم چنین گزارشگری اوراق مشارکت در صورت‌های مالی واحد صادرکننده اوراق مشارکت کاربرد دارد. کاربرد تئوری بنگاه اجتماعی را می‌توان در صورت ارزش افزوده مشاهده نمود و این صورت را می‌توان براساس تئوری بنگاه اجتماعی ابزاری

برای گزارشگری یکپارچه در نظر گرفت. کاربرد تئوری حقوق مازاد در صورت جریان وجوه نقد است. انتشار صورت سودوزیان و ترازنامه به شکل مرسوم آن منتج از تئوری مالکیت است. اما انتشار صورت سودوزیان جامع و صورت وضعیت مالی به تفکیک فعالیت‌های عملیاتی، تامین مالی و سرمایه گذاری منطبق با تئوری واحد تجاری است. هر کدام از این تئوری‌ها در تدوین استانداردها و رویه‌های حسابداری، روش‌های خاص خود را دارند. به عنوان نمونه هرگاه شرکت اصلی در شرکت وابسته سرمایه گذاری نموده باشد، در آن صورت سهم شرکت اصلی از تغییرات خالص دارایی‌های آن شرکت باید بر اساس روش ارزش ویژه گزارش شود. این موضوع منطبق تئوری مالکیت است. اما هنگامی که شرکت اصلی در شرکت فرعی سرمایه گذاری نموده باشد، شرکت اصلی باید صورت‌های مالی تلفیقی خود را بر پایه تئوری واحد تجاری تهیه نماید. به بیان دیگر هر کدام از تئوری‌ها برای بیان واقعیت، روش خاص خود را دارند. در گذشته استانداردهای حسابداری، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی براساس تئوری شرکت اصلی که مفاهیم آن ریشه در تئوری مالکیت دارد، را لازم الاجرا می‌دانستند. در این استانداردها حقوق اقلیت بین بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام گزارش می‌گردید و سودوزیان ناشی از فروش سهام میان شرکت اصلی و سهامداران اقلیت به سودوزیان تلفیقی دوره منظور می‌شد. اما در سال‌های اخیر، الزام استانداردهای حسابداری برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به تئوری واحد تجاری تغییر نموده است. طبق این تئوری حقوق اقلیت در بخش حقوق صاحبان سهام، طبقه‌بندی می‌شود و سودوزیان ناشی از فروش سهام میان شرکت اصلی و سهامداران اقلیت نباید به سودوزیان تلفیقی دوره منظور شود، بلکه باید به صرف سهام انتقال یابد. در مورد تحصیل مرحله‌ای سهام‌ها میان دو تئوری شرکت اصلی و واحد تجاری تفاوت‌هایی مشاهده می‌شود. طبق تئوری شرکت اصلی در هر مرحله باید سرقفلی به طور جداگانه محاسبه شود، اما طبق تئوری واحد تجاری، سرقفلی تنها در مرحله آخر یعنی زمانی که شرکت اصلی کنترل شرکت فرعی را در اختیار خود می‌گیرد باید محاسبه و گزارش شود. بنابراین مشاهده می‌شود که هر کدام از تئوری‌ها، از نگاه خود به واقعیت می‌نگرند و برای انعکاس واقعیت روش خود را دارند (گادفری و همکاران، ۲۰۱۰؛ یانگ و اکولینو، ۲۰۱۷).

ج) دیدگاه‌های مختلف در تدوین استانداردهای حسابداری

تدوین استانداردهای حسابداری به منظور محاسبه سود یا بر مبنای دیدگاه ترازنامه‌ای است یا دیدگاه سودزبانی. تا قبل از تشکیل هیئت تدوین استانداردهای حسابداری در آمریکا، رویکرد سودزبانی دیدگاه قالب در تدوین استانداردهای حسابداری بود، اما بعد از آن هیئت مزبور برای تدوین استانداردهای حسابداری، دیدگاه ترازنامه‌ای را در پیش گرفت. در دو دهه اخیر این هیئت سرعت بیشتری به استفاده از این دیدگاه در تدوین مفاهیم چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری داده است. هیئت استانداردهای بین المللی نیز استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی^{۱۲} را بر مبنای دیدگاه ترازنامه تدوین می نماید. هر کدام از این دیدگاه‌ها، ویژگی‌های خاص خود را دارند و بر اساس شرایط محیطی خاصی به وجود آمده‌اند. در دیدگاه سودزبانی سود از تفاوت میان درآمد و هزینه به دست می‌آید. مفاهیم کلیدی این دیدگاه همان اصول پذیرفته شده حسابداری شامل اصل بهای تمام شده تاریخی، اصل تحقق درآمد، اصل تطابق و اصل افشاء است. در این دیدگاه، تا هزینه‌ای قابلیت تطابق با درآمدی را نداشته باشد، نمی‌توان آن هزینه را در صورت سودزبان گزارش نمود، بلکه باید در ترازنامه آن هزینه را انعکاس داد. مانند هزینه‌های تاسیس شرکت. درآمدها هم در صورت تحقق در سودزبان دوره گزارش می‌شوند. در این دیدگاه هدف از محاسبه سود، ارزیابی عملکرد مدیریت است. اما در رویکرد ترازنامه‌ای، سود از تفاوت خالص دارایی‌ها در پایان دوره نسبت به اول دوره بعد از حذف اثرات ناشی از مبادلات مالکانه نظیر تقسیم سود و افزایش سرمایه محاسبه می‌شود. در این دیدگاه در همه موارد لازم نیست اصول پذیرفته شده حسابداری رعایت شود. این دیدگاه بر ارائه اطلاعات بر مبنای ارزش‌های منصفانه تاکید دارد تا به این طریق اطلاعات حسابداری با ارزش‌های بازار مطابقت بیشتری در راستای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی داشته باشد. مفاهیم کلیدی در این دیدگاه عناصر ترازنامه شامل تعریف دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سهام است. بر اساس تعاریف عناصر فوق، درآمدها و هزینه‌ها تعریف می‌شوند. بر این اساس، هر گاه قلمی با تعریف دارایی یا بدهی مطابقت نداشته باشد، نباید آن را در ترازنامه گزارش نمود. به عنوان نمونه هرگاه هزینه‌های تاسیس و یا هر هزینه و مخارج دیگری که منافع اقتصادی آتی ندارد، نباید در ترازنامه انعکاس یابد و جای آن در سودزبان دوره است، هر چند که این موضوع مغایر با اصل تطابق باشد. هدف از محاسبه سود در این دیدگاه، اندازه‌گیری خالص تغییرات در منابع اقتصادی واحد تجاری است و بر

محاسبه سود واحد تجاری تاکید دارد (شباهنگ، ۱۳۸۱؛ دیچا، ۲۰۰۸).

دیدگاه‌های دیگری که در تدوین استانداردهای حسابداری همراه با دو دیدگاه ترازنامه‌ای و یا سودزبانی توسط هیئت‌های تدوین کننده استانداردهای حسابداری استفاده می‌شود، دیدگاه مبتنی بر قواعد و دیدگاه مبتنی بر مفهوم یا اصول است. در استانداردهای مبتنی بر قواعد، استانداردهای حسابداری بر اساس قواعدی از پیش تعیین شده تدوین می‌شوند. مثلاً برای معاضه دارایی ثابت استاندارد حسابداری حکم می‌نماید هرگاه دو دارایی کاربردی مشابه داشته باشند، سود ناشی از معاضه شناسایی نمی‌شود. در اینجا قاعده مشابه بودن یا مشابه نبودن دارایی‌ها است. یا شرط تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، سرمایه گذاری در بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت سرمایه پذیر است. در اینجا نیز قاعده، بیش از ۵۰ درصد می‌باشد. در تدوین استاندارد بر پایه قواعد ممکن است تنها به شکل توجه و محتوا توجه نشود. این رویکرد دارای رهنمودهای تفصیلی بوده و در رابطه با مبادلات پیچیده می‌تواند رهنمودهای سودمندی را ارائه نماید. اما استانداردهای مبتنی بر اصول به جای تکیه بر قواعد از پیش تعیین شده، بر مفاهیم اساسی و واقعیت‌ها اتکاء می‌نماید. رویکرد مبتنی بر اصول به محتوا و واقعیت‌ها توجه دارد. در مثال بالا ممکن است دو دارایی از نظر شکل و کاربرد مشابه باشند. اما بعد از معاضه ممکن است بر جریان‌های نقدی و یا ریسک هر کدام از شرکت‌های طرف معاضه اثر متفاوتی داشته باشند. به عبارت دیگر، محتوای اقتصادی معاضه با شکل آن متفاوت باشد. از این رو، طبق استانداردهای مبتنی بر اصول، سودزبان معاضه زمانی شناسایی نمی‌شود که معاضه محتوای تجاری نداشته باشد. هم چنین ممکن است شرکتی در کمتر از ۵۰ درصد سهام شرکت سرمایه پذیر، سرمایه گذاری نموده باشد و بر آن شرکت کنترل داشته باشد و به واسطه این کنترل بخشی از بدهی‌های خود را از ترازنامه خارج و به شرکت فرعی انتقال دهد. در این صورت این موضوع یعنی سوء استفاده از استاندارد حسابداری مبتنی بر قواعد، حال اگر شرط تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، به جای سرمایه گذاری در بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت سرمایه پذیر، بر اساس مفهوم کسب کنترل تغییر نماید در آن صورت استاندارد دارای ویژگی رجحان محتوا بر شکل خواهد. در نتیجه اطلاعاتی مربوط تر و قابل اعتماد تر نسبت به رویکرد مبتنی بر قواعد در راستای اهداف گزارشگری مالی تهیه و ارائه می‌شود و درصدد ارائه محتوای اقتصادی رویدادها هستند تا شکل آن. این رویکرد، بر مفهوم تمرکز توجه دارد تا بر قواعد، لذا به واسطه این توجه، نقض قواعد کاهش می‌یابد و در نتیجه بر شفافیت

میزان محافظه کاری حسابرسان هندی تبار بیشتر از حسابرسان فیجی تبار است. نتیجه پژوهش او بر این نکته تاکید داشت که نژاد می‌تواند عامل تاثیرگذاری بر ارزش‌های فرهنگی حسابداری باشد. یوگرین و همکاران (۲۰۱۷) با استفاده از مشخصه های فرهنگی هافستد نشان دادند بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کشورهایی که در آن‌ها فاصله قدرت، فردگرایی و عدم اطمینان بالا است، بیش نمایی سود افزایش یافته است.

نسبیت گرایی معرفت شناختی بر این باور است آنچه برای افراد یک جامعه با فرهنگ معین یا پیروان یک نظریه علمی، معرفت و آگاهی به شمار می‌آید به زمینه فرهنگی یا تئوریک آنها بستگی دارد. هم چنین معرفت در زمینه ای خاص، ممکن است در زمینه‌ای دیگر، معرفت تلقی نشود. برای مثال آب در دمای نزدیک به صد درجه به جوش می‌آید و این موضوع درست و همیشه صادق است و به طور عقلانی باور بر آن است، اما ممکن است این پدیده در ارتباط با زمینه ای دیگر، کاذب باشد و از نظر عقلانی، غیرقابل باور باشد. در حسابداری نیز به دلیل وجود خرده فرهنگ‌های مختلف، درک مفاهیم و روابط حسابداری مستلزم شناخت ساختار دانش و چارچوب فکری رویدادهای مالی و حسابداری است که این شناخت از طریق تجربه، یادگیری و دانش قبلی بدست می‌آید (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۰). نتایج تحقیقات نشان داده است علی رغم پذیرش کامل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، ممکن است به دلیل عامل فرهنگ و هم چنین الگوهای ذهنی مبتنی بر تجربه، تفاوت‌هایی در بکارگیری کامل این استانداردها توسط حسابداران وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، این احتمال همیشه وجود دارد که درک یک حسابدار در یک کشور با حسابدار دیگری از کشور دیگر در استفاده از استانداردهای مزبور متفاوت باشد. به عنوان نمونه هر کدام از حسابدارها با توجه به قضاوت های ذهنی خود ممکن است برای قابلیت مقایسه صورت های مالی، افشای متفاوتی برای یک موضوع ارائه نمایند (ساکومیس، ۲۰۰۷). هم چنین پژوهش‌ها بیانگر آن است که درک زنان در مقایسه با مردان در موضوعات مختلف حسابداری از جمله قضاوت و تصمیم گیری متفاوت است. نتایج پژوهش نصیری و بنی مهد (۱۳۹۶) نشان داد زنان در مقایسه با مردان، استانداردهای مبتنی بر اصول را بر استانداردهای مبتنی بر قواعد ترجیح می‌دهند. زیرا سطح شناخت و قضاوت زنان درباره استانداردهای حسابداری با مردان متفاوت است.

در نسبیت گرایی زبان شناختی^{۱۶}، حسابداری ویژگی‌های یک زبان را دارا است. حسابداری همانند هر زبانی، دارای قواعد

اطلاعات حسابداری افزوده می‌شود. در رویکرد مبتنی بر اصول، استانداردها ساده و از پیچیدگی آن کاسته می‌شود. این رویکرد، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است، در حالی که قواعد برای همه موارد برخورد یکسانی دارد. به علاوه، در مقابل تغییرات رویه های کسب و کار انعطاف پذیر است و توجه تهیه کنندگان و حسابرسان صورت‌های مالی را بر بیان صادقانه و همه جانبه صورت‌های مالی به جای ارائه پیش‌بینی‌های راضی کننده جلب می‌کند. رویکرد مبتنی بر اصول در تدوین استانداردهای حسابداری از سال ۲۰۰۲ بعد از وقایع ورشکسته شدن شرکت‌های بزرگ آمریکایی مانند انرون و با تصویب قانون ساربینز-اکسلی لازم الاجرا گردید (بنی مهد و مرادزاده فرد، ۱۳۸۵).

همان گونه که پیدا است هر کدام از دیدگاه های سودوژبانی، ترازنامه‌ای و رویکرد مبتنی بر قواعد و اصول در تدوین استانداردهای حسابداری، برای انعکاس و گزارش عملکرد و وضعیت مالی روش خود را دارند. به بیان دیگر نوعی تضارب آرا و افکار میان تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری طی دوره‌های مختلف مشاهده می‌شود و این موضوع به شدت تحت تاثیر شرایط محیطی است.

د) نسبیت گرایی در حسابداری بین المللی

نسبیت گرایی فرهنگی، نسبیت گرایی معرفت شناختی، نسبیت گرایی زبان شناختی از مهم ترین مفاهیم نسبیت گرایی هستند که در حوزه حسابداری بین المللی برای تحلیل و تفسیر تفاوت استانداردها و رویه های حسابداری در کشورهای مختلف کاربرد دارند. در نسبیت گرایی فرهنگی، اعتقاد بر آن است که اعتقادات و باورها متأثر از فرهنگ و ارزش‌های اجتماعی است و اعتقادات و رفتار مردم جامعه را باید بر حسب فرهنگ آن جامعه درک نمود. نسبیت گرایی فرهنگی در حسابداری، انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری و هم چنین فرایند تصمیم گیری و قضاوت در حسابداری، وابسته به ارزش‌های فرهنگی جامعه می‌داند. از دیدگاه گری ارزش‌های فرهنگی حسابداری شامل حرفه گرایی، محافظه کاری^{۱۳}، یکنواختی^{۱۴} و پنهان کاری^{۱۵} است. این ویژگی‌ها برگرفته است از ارزش ها و فرهنگ جامعه می‌باشد. پژوهشگران نشان داده اند در جامعه‌ای که محافظه کاری فرهنگی بالا است، استفاده از رویه های محافظه کارانه حسابداری نیز میان حسابداران رواج فراوانی دارد (کانگ و همکاران، ۲۰۰۴). چاند (۲۰۱۲) تفاوت قضاوت محافظه کارانه حسابرسان نژاد فیجیایی را با حسابرسان هندی تبار مقیم کشور فیجی در تفسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مورد مطالعه قرار داد. او نشان داد که

آن‌ها بی‌هدفی، هرج و مرج طلبی، پوچ‌اندیشی، آزادی فردی، تفریح و سرگرمی را راه حلی برای فرار و رهایی از فشار قوانین خشک و رسمی می‌دانند. پست مدرنیسم‌ها لذت‌های مادی و دنیایی را نقد می‌دانند و به قول معروف شعار آن‌ها "نقد امروز به از نسبه فردا" است.

در دنیای پست مدرن، فرهنگ هیچ‌انگاری موجب رشد بی‌اخلاقی‌ها در جوامع می‌شود و این مشکل به حرفه حسابداری نیز راه می‌یابد، تا آنجا که تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری یعنی مدیران و هم‌چنین حسابرسان به جای آن که در راستای منافع عموم، اطلاعات حسابداری را تهیه و حسابرسی کنند، در راستای منافع شخصی خود عمل می‌نمایند. رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ نظیر انرون در ابتدای قرن بیست و یکم و صدور حکم انحلال موسسه حسابرسی اندرسن^{۱۸} به عنوان حسابرسان این شرکت، در پی تبانی شرکای این موسسه با مدیران شرکت‌ها، نمونه و گواهی بر این بی‌اخلاقی‌ها و هرج و مرج طلبی‌ها است. رواج مفهوم انصاف و ارائه اطلاعات درست و منصفانه در گزارشگری مالی را می‌توان از پیامدهای مفهوم هیچ‌انگاری و فقدان ایدئولوژی اخلاقی دانست. طبق نظریه انصاف^۹ استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و بازار سرمایه باید این اطمینان را کسب کنند که تهیه‌کننده اطلاعات و هم‌چنین حسابرسان، نهایت سعی خود را انجام داده‌اند تا صورت‌های مالی به نحوی مطلوب و منصفانه ارائه شود (بلکویی، ۲۰۰۰). الزام به رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابداران و حسابرسان مطابق آیین رفتار حرفه‌ای را می‌توان ناشی از آزادی فردی و ضعف ایدئولوژی در نظام اقتصادی، سیاسی و اجتماعی دانست. آزادی‌های فردی در روابط اقتصادی و اجتماعی موجب گرایش افراد به منافع فردی می‌شود و این موضوع به نوبه خود باعث بی‌اخلاقی در بازار می‌گردد (بویس، ۲۰۱۴). انتظار از حسابداری برای انتشار اطلاعات غیر مالی نظیر اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی در نتیجه هرج و مرج طلبی در یک جامعه سرمایه داری است. مفاهیمی چون پاسخگویی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی^{۲۰}، تعهد سازمانی، عدالت سازمانی، رضایت شغلی و امثالهم که در مطالعات حسابداری مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است، ناشی از نفوذ مفهوم هیچ‌انگاری جامعه پست مدرن است (میشلسون، ۲۰۱۵).

۲-۲-۴- داشتن دیدگاه انتقادی و قدرت ستیزی

مبانی نظری اولیه دیدگاه انتقادی عمدتاً بر این فرض استوار است که جامعه سرمایه داری به تدریج تحت هدایت و کنترل گروهی تمامیت‌خواه قرار خواهد گرفت که به دنبال

و دستور زبان است. همانند زبان‌های دیگر، مفاهیم حسابداری نیز معنا و تفسیر خود را دارا است. مثلاً بدهی یک تعهد تعریف می‌شود که قرار است از محل منابع تسویه شود. هم‌چنین واژگان و معانی حسابداری (مثلاً سود یا بدهی‌ها) می‌تواند بر فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، اثر بگذارد. بلکویی (۱۹۸۴) مفاهیم حسابداری میان دانشجویان انگلیسی زبان و فرانسه زبان را از معنی براساس دیدگاه زبان شناختی مورد بررسی قرار داد. این مفاهیم شامل، تداوم فعالیت، واحد تجاری، واحد پول ثابت، ادواری، بهای تمام شده، تحقق، تطابق، بی‌طرفی، یکنواختی، افشای کامل، اهمیت و محافظه‌کاری بودند. او دریافت که دو گروه از دانشجویان فوق، درک متفاوتی از معانی مفاهیم حسابداری دارند. هوئرتا و همکاران (۲۰۱۳) زبان را مانع ای برای قابلیت مقایسه اطلاعات حاصل از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌دانند. به عقیده آن‌ها ترجمه این استانداردها از زبان انگلیسی به زبان‌های دیگر ممکن است تفاوت‌هایی در نتایج حاصل از بکارگیری این استانداردها، به وجود آورد. از آنجایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مبتنی بر اصول و کلی‌گرا هستند، مشکل تفسیر و بکارگیری استانداردهای مزبور را بیشتر می‌نماید. آن‌ها ترجمه ۴۷ عبارت کلی از پنج استاندارد بین‌المللی را که از زبان انگلیسی به زبان اسپانیایی انجام شده توسط ۳۸ حسابدار مکزیکی مورد مطالعه قرار دادند. در این مطالعه نتایج نشان داد که تفاوت‌های ترجمه در عبارت‌های کلی در مقایسه با عبارت‌های خاص حسابداری بیشتر است. هم‌چنین کیم و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند زبان ملی کشورها با رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت سود رابطه‌ای معنی‌دار دارد. آن‌ها نشان دادند در کشورهایی که زبان رسمی کشور، فعل‌کمکی آینده (مثلاً در انگلیسی Will) ندارند یا کمتر در محاوره‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، مدیریت سود در این کشورها، کمتر از سایر کشورها است. به عقیده آن‌ها براساس نظریه‌های روانشناسی، فقدان فعل‌کمکی آینده در زبان، موجب می‌شود تا فاصله روانشناختی افراد با آینده کاهش یابد و این موضوع بر تصمیم‌گیری و قضاوت مدیران در مدیریت سود اثرگذار خواهد بود.

۲-۲-۳- هیچ‌انگاری^{۱۷}

مکتب مدرنیسم برخلاف جوامع سنتی، مخالف هرگونه ایدئولوژی مذهبی است، پست مدرنیسم نیز همانند مدرنیسم با این نظریه که کل جهان هستی با نظارت و هدایت خداوند در حال حرکت و پیشرفت به سوی هدف خاصی است را قبول ندارند و به جای آن معتقد به برنامه‌های عقلی و علمی است.

متغیر مهمی در پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی است. ممکن است یک استاندارد حسابداری که با نگاه به فرهنگ و اقتصاد غرب نوشته شده است، برای کشورهای در حال توسعه با فرهنگ و اقتصاد متفاوت، کاربردی نداشته باشد (سیزلیویچ، ۲۰۱۴).

۲-۵- هر پدیده ای یک وجود سیاسی دارد

پست مدرنیسم معتقد است که هر پدیده اقتصادی و اجتماعی ریشه در موضوعات سیاسی دارد. هم چنین منشاء موضوعات سیاسی را می توان در مسایل اقتصادی و اجتماعی جستجو نمود. یعنی به طور هم زمان سیاست، اقتصاد را می سازد و اقتصاد نیز سیاست راه، در واقع نوعی وابستگی متقابل میان حوزه سیاست و اقتصاد وجود دارد. پست مدرنیسم امور داخلی و بین المللی را نیز به هم وابسته می داند. به بیان دیگر، هیچ تمایزی میان امور بین المللی و امور ملی و داخلی کشورها وجود ندارد. این مساله باعث می شود که مرزهای ملی و بین المللی کم رنگ شوند (آقایی و اکبریان، ۱۳۹۰: ۳).

اگر این اصل پست مدرنیسم را بپذیریم، آن گاه باید فرض نمود گزارش های حسابداری ابزاری برای ایجاد، نگهداری و مشروعیت بخشیدن مصالح سیاسی و اقتصادی واحدهای تجاری و مدیران آن ها است. براساس این اصل پست مدرنیسم، باید گفت خط مشی گذاری حسابداری ماهیتاً منشأ سیاسی دارد و حسابداری در جهت ارائه خدمت به گروه های معینی از جامعه یعنی تامین کنندگان سرمایه و به زیان سایر گروه های ذینفع حرکت می کند. هم چنین براساس این اصل از اصول پست مدرنیسم می توان گفت که یکپارچه سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی، منشأ سیاسی دارد. بین المللی نمودن تدوین استانداردها بازی سیاسی پیچیده ای است که مشارکت کنندگان آن دولت ها و سیاستمداران، موسسات دولتی، موسسات بزرگ و بین المللی حسابرسی و تدوین کنندگان مقررات شرکتی مثل کمیسیون بورس و اوراق بهادار هستند (زف، ۲۰۱۲، هویسن، ۲۰۰۹). یکی از دلایل به تعویق افتادن پذیرش استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی توسط آمریکا، آن است که نظارت بر استانداردگذاری از سوی گنجره به کمیسیون بورس اوراق بهادار تفویض گردیده است. این کمیسیون نیز تدوین استانداردهای حسابداری را به یک نهاد خصوصی به نام هیئت استانداردهای حسابداری مالی واگذار نموده است. این کمیسیون با توجه به قدرت و نفوذی که بر هیئت مذکور دارد به راحتی می تواند، استانداردهای حسابداری را تغییر و اصلاح نماید. در صورت پذیرش استانداردهای بین المللی، این نقش کمیسیون بورس اوراق

ثروت و منافع شخصی خود هستند. لذا به عقیده طرفداران مکتب انتقادی، نظام سرمایه داری و دموکراسی موجود در آن قابل اعتماد نیستند. در واکنش به تشدید از خود بیگانگی و غیرعقلانی شدن در جوامع پیشرفته سرمایه داری، نظریه انتقادی به طور جامع، منتقد ایدئولوژی سرمایه داری است و از منظر تاریخی بازتاب دهنده تئوری است که به طور همزمان خواهان دو چیز است: تشریح و کندوکاو نظام سلطه گر و یافتن امکاناتی برای ایجاد یک جامعه عقلانی، انسانی و آزاد. طبق دیدگاه انتقادی، سرمایه داران و صاحبان قدرت اقتصادی و سیاسی، برای حداکثر کردن سود به دنبال نفوذ و کنترل بر فرایند تولید، توزیع و مصرف است. این موضوع باعث خواهد شد تا آن ها برای حداکثر کردن منافع شخصی خود، منافع عموم را تضعیف نمایند.

دیدگاه انتقادی در حسابداری نیز به این موضوع اشاره دارد که حسابداری بیشتر در خدمت گروه هایی است که تامین کننده سرمایه واحد تجاری هست (سهامداران و اعتبار دهندگان) تا سایر گروه ها. پژوهشگران دیدگاه انتقادی، ویژگی عینیت یا بی طرفی اطلاعات حسابداری را زیر سوال می برند و حسابداری را ابزاری برای ایجاد یا مشروعیت بخشیدن به ساختارهای خاص اجتماعی می شناسند. آن ها معتقدند حسابداری عملی نیست که تنها از ساز و کارهای بازار سرمایه ناشی شده باشد بلکه حسابداری یک عمل معمول اجتماعی است و همانند هر پدیده اجتماعی از درگیری های سیاسی جامعه نیز تاثیر می پذیرد. پژوهشگران حوزه انتقادی قاطعانه و به دفعات گفته اند که حسابداری بیانی عینی از واقعیت اقتصادی را ایجاد نمی کند بلکه به جای آن بیانی جانبدارانه و چالش برانگیز درباره اقتصاد و اجتماع دارد. آن ها با بسیاری از جنبه های سیستم سرمایه داری و حسابداری مخالف هستند، زیرا به عقیده آنها، حسابداری ابزاری برای مشروعیت بخشیدن به نظام سرمایه داری است. آنها تاکید می کنند که سیستم های حسابداری برپایه نظام رایج و موجود در جامعه سرمایه داری بنا نهاده شده است. مفاهیمی مانند سرمایه، اجاره، سود و دستمزد برای تمام جوامع تولیدکننده ثروت، عمومیت ندارد. این دسته بندی ها مختص جامعه سرمایه داری است و آن ها را نمی توان به سایر سیستم های اجتماعی تعمیم داد (نیکومرام و بنی مهد، ۱۳۸۸). پژوهشگران انتقادی در حوزه حسابداری بین المللی نیز اذعان می نمایند که قدرت های بزرگ اقتصادی به دنبال آن هستند تا از طریق یکپارچه سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در سطح دنیا، جریان سرمایه را از کشورهای دیگر به کشور خود سرازیر نمایند. آن ها هم چنین بر این عقیده هستند که فرهنگ و اقتصاد ملی در هر کشوری

اوج سرمایه داری در قرن ۱۸ میلادی بود و دستاوردهایی همچون عقل گرایی، تجربه گرایی، پوزیتیویسم، ابزارگرایی و سکولاریسم داشته است.

شواهد نظری و تجربی گواه بر این مطلب است که گسترش مدرنیسم و اثرات آن بر حسابداری را می‌توان به توسعه نظام سرمایه‌داری و رشد بازار سرمایه نسبت داد. رشد اولیه نظام دفترداری دوطرفه و پس از آن تاکید بر ابعاد تهیه اطلاعات، مفاهیم حسابداری چون نظریه نمایندگی، شرکت های سهامی، پراکندگی مالکیت، نظریه مباشرت، نظریه اطلاعات و نظریه بیمه، استفاده از نرم افزار در طراحی سیستم های اطلاعاتی حسابداری، استفاده از فن‌آوری‌های نرم افزاری رایانه‌ای در تجزیه و تحلیل داده‌ها در حسابداری و استفاده از نرم افزارها در پژوهش‌های حسابداری و ظهور و توسعه تحقیقات بازار سرمایه در حسابداری را می‌توان از جمله اثرات مدرنیسم بر حسابداری مالی دانست.

هم چنین پست مدرنیته، مفهومی تاریخی-جامعه‌شناختی است که به دوران تاریخی بعد از مدرنیته اطلاق می‌شود، به عبارتی پسامدرنیسم مدرنیته ای دیگر است که به مدرنیته با نگاهی نو و دیگر نظر می‌افکند. پسامدرنیسم غالباً به‌عنوان جریانی از اعتقادات است که از طریق معکوس نمودن شماری از انگاشت‌های بنیادی مدرنیسم، جایگزین مدرنیسم گشته یا در حال جایگزینی آن است. مدرنیسم اهمیت بسیار زیادی به مفاهیمی از قبیل منطق، مادیت و پیشرفت از یک سو و مفاهیمی که ریشه در روشنفکری داشته و جریانات اثبات گرایی و واقع گرایی اواخر قرن ۱۹ ازسوی دیگر قایل است، که این حقیقت را آنچنان به بوته نقد کشانده که در فلسفه پست مدرن، بنیاد و اساس وجودی آن زیر سوال می‌رود. در پست مدرن می بینم که قدرت جهان در اختیار کنترل کننده دانش است. به واقع در پست مدرن هستی شناسی بر محور شناخت ذات واقعیت و ارتباطات انسانی با واقعیت تمرکز دارد. به عبارتی تکرر واقعیت و این مهم که اساساً هیچ واقعیت زینبایی وجود ندارد و هر آنچه نوع بشر در اندیشه دارد را می توان از طریق جامعه و خرده فرهنگ های تزریقی به بشر خوانند. کثرت گرایی و دوری از وحدت گرایی مدرنیسم، از ویژگی‌های پست مدرن است، که مشارکت گروه های مختلف و نهادهای قانون گذار در نقاط مختلف دنیا در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، و جهانی سازی مفاهیم حسابداری و تسهیل ارتباطات جهانی و نهادهای قانون گذار نمونه ای از توسعه مفهوم کثرت گرایی پست مدرن در حسابداری است. توسعه نظام نامه راهبری شرکتی، و همچنین گسترش شرکت‌های سهامی، و تلاش جهت حفظ منافع همه گروه‌های طرف

بهادار کمرنگ می‌شود، زیرا بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، نهادی مستقل از کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا است و تحت نظارت هیئت امنای خود قرار دارد.

به عقیده واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر از آنکه محصول یافته‌های تجربی باشد، منتج از اقدامات سیاسی است؛ و این بدان جهت است که استانداردهای گذاری یک تصمیم اجتماعی است. به عقیده آن‌ها در یک جامعه مردم‌سالار، مقبولیت یافتن یک موضوع، فرآیندی بسیار پیچیده است که نیازمند سازوکاری صحیح در عرصه سیاسی است. سیاست مداران و دیوان‌سالاران، همانند هر فرد دیگری، انگیزه‌هایی برای انتقال ثروت از طریق فرآیند سیاسی دارند. سیاستمداران، دیوان‌سالاران دولتی و تمام طرف‌های سیاسی این انگیزه دارند تا منابع تحت کنترل دولت را افزایش دهند. سیاستمداران و دیوان‌سالاران دنبال آن هستند تا قوانین و مقرراتی وضع کنند که کنترل منابع را به دولت و ثروت را به خود منتقل کند. به همین دلیل در فرایند استاندارد گذاری در حسابداری دخالت می‌نمایند. زف (۲۰۱۲) می گوید زمانی که دولت احساس کند که استاندارد پیشنهاد شده منجر به کاهش سود می‌شود و در نتیجه مالیات دولت نیز کاهش می‌یابد، بدون در نظر گرفتن اثرات آن بر بازار سرمایه، اقدام به تبانی برای رد استاندارد پیشنهادی می‌کند. در مقابل، شرکت‌های بزرگ که در معرض این فشار سیاسی دولت‌ها هستند، آن‌ها نیز برای جلوگیری از اقدامات دولت وارد بازی شده و به دنبال لابی‌گری در تدوین استانداردهای حسابداری هستند.

۳- نتیجه گیری و بحث

آنچه در نوشتار حاضر مورد واکاوی قرار گرفته، تشریح ابعاد و اثرات مدرنیسم و پست مدرنیسم بر تحولات ایدئولوژیک در حسابداری است. اندیشه مدرنیسم پس از افول عصر سنت گرایی پدیدار گشته است. تغییرات پی در پی در محیط‌های اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی و کسب و کار، ظهور مدرنیسم را تسریع نمود. مطالعه تاریخی گواهی بر این مطلب است که با بروز انقلاب های فکری و اقتصادی، تغییرات نظام های اجتماعی، گذار از عصر کشاورزی و صنعتی، انسان به دوره ای مدرن پا نهاده است. از این میان انقلاب صنعتی به سطوح سرمایه گذاری هایی نیاز داشت که موجب توسعه قابل توجه خدمات مالی و تحول شگرف بازارهای سرمایه گردید. تحولات اقتصادی به ویژه پس از انقلاب صنعتی، و ارتباط تنگاتنگ سرمایه داری و حسابداری پیامد هایی بس شگرف بر زندگی جوامع داشته است. مفهوم مدرنیسم و یا تجدد خواهی و تجدد گرایی در گذار جوامع از مرحله سنت به سرمایه داری زاده شد.

از پیامدهای منفی که در فلسفه پست مدرن برقرار است، فرهنگ هیچ انگاری یا نیهیلیسم است که سبب رشد بی اخلاقی‌ها در جوامع شده به نحوی که حرفه‌ها من جمله حسابداری نیز از این معضل اخلاقی در امان نمانده‌اند. تا آنجا که تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری یعنی مدیران و هم چنین حسابرسان به جای آن که در راستای منافع عموم، اطلاعات حسابداری را تهیه و حسابرسی کنند، در راستای منافع شخصی خود عمل می‌نمایند. به واقع رواج مفهوم انصاف و ارائه اطلاعات درست و منصفانه در گزارشگری مالی را می‌توان از پیامدهای مفهوم هیچ‌انگاری و فقدان ایدئولوژی اخلاقی دانست. الزام به رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابداران و حسابرسان مطابق آیین رفتار حرفه‌ای را می‌توان ناشی از آزادی فردی و ضعف ایدئولوژی در نظام اقتصادی، سیاسی و اجتماعی دانست. آنگونه که از بررسی ما بر می‌آید، مفاهیمی چون پاسخگویی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، تعهد سازمانی، عدالت سازمانی، رضایت شغلی و امثالهم که در مطالعات حسابداری مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است، ناشی از نفوذ مفهوم هیچ‌انگاری جامعه پست مدرن است.

بر اساس دیدگاه انتقادی، حسابداری و فنون آن و نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای در خدمت تامین منافع سرمایه‌داران و صاحبان زر و زور است. پژوهشگران این حوزه انتقادی معتقدند که حسابداری بیانی عینی از واقعیت اقتصادی را ایجاد نمی‌کند، بلکه به جای آن بیانی جانبدارانه و چالش‌برانگیز درباره اقتصاد و اجتماع دارد. آن‌ها با بسیاری از جنبه‌های سیستم سرمایه‌داری و حسابداری مخالف هستند، زیرا به عقیده آنها، حسابداری ابزاری برای مشروعیت بخشیدن به نظام سرمایه‌داری است. تاکید آن‌ها بر این است که سیستم‌های حسابداری برپایه نظام رایج و موجود در جامعه سرمایه‌داری بنا نهاده شده است.

به موجب پست مدرنیسم، هر پدیده اقتصادی و اجتماعی ریشه در موضوعات سیاسی دارد و ریشه موضوعات سیاسی را می‌توان در مسایل اقتصادی و اجتماعی جستجو نمود. یعنی به طور هم‌زمان سیاست، اقتصاد را می‌سازد و اقتصاد نیز سیاست را، در واقع نوعی وابستگی متقابل میان حوزه سیاست و اقتصاد وجود دارد. تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر از آنکه محصول یافته‌های تجربی باشد، منتج از اقدامات سیاسی است؛ و این بدان جهت است که استانداردهای حسابداری یک تصمیم اجتماعی است. به عقیده آن‌ها در یک جامعه مردم‌سالار، مقبولیت یافتن یک موضوع، فرآیندی بسیار پیچیده است که نیازمند سازوکاری صحیح در عرصه سیاسی است. استدلال ما بر این است که بین‌المللی نمودن تدوین استانداردهای بازی

قرارداد، گواهی بر توجه حرفه به اندیشه‌های جاری و همراه پست مدرن است. شاید یک پیروی ناآگاهانه از این اندیشه برقرار باشد، اما هرآنچه هست، ملاحظه‌گر تطابق نهادها و اندیشه‌ها با جریان اصلی اندیشه جاری و سبک تفکر و زندگی دنیا هستیم که از این میان حسابداری نیز از قافله تحولات و همراهی عقب‌نمانده است.

نسبیت‌گرایی در مفاهیم پست مدرن بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. به بیانی هیچ حقیقت مطلق و ثابتی وجود ندارد و همه چیز یک حقیقت نسبی است. توسعه تئوری‌های مختلف در حسابداری تحت تاثیر وجود واقعیت‌های مختلف است و وجود یک تئوری واحد، زمینه‌ساز گمراهی و سکون در مقام تغییرات مستمر و پی‌در پی ایدئولوژیک و تجربی است. در تدوین تئوری حسابداری برای بیان واقعیت یک روش یگانه وجود ندارد. بلکه دیدگاه‌های مختلفی برای این موضوع وجود دارد و این دیدگاه‌ها برخاسته از ارزش‌ها، نگرش‌ها و مولفه‌های موجود در محیط اقتصادی و اجتماعی و سیاسی است. هم چنین نوعی پراکندگی نظرات و افکار میان نظریه پردازان حسابداری مشاهده می‌شود. تئوری‌های حقوق مالکان توضیح می‌دهند که صورت‌های مالی برای کدام دسته از استفاده کنندگان باید تهیه شود. این تئوری‌ها تاثیرات متفاوتی بر استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی گذاشته است. برخی از رویه‌های حسابداری متأثر از تئوری مالکیت انفرادی و برخی نیز متأثر از تئوری واحد تجاری است. این دو تئوری بیشترین اثر را بر استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی داشته‌اند. اما تئوری‌هایی نظیر تئوری حقوق‌مازاد که شکل پیشرفته تئوری مالکیت است و تئوری وجوه و تئوری بنگاه اجتماعی نیز هر کدام به نوبه خود اثرات و کاربردهای متفاوتی در گزارشگری مالی دارند. هر کدام از این تئوری‌ها واقعیت خود را مطرح می‌کنند. هر کدام از تئوری‌ها برای بیان واقعیت، روش خاص خود را دارند و با توجه به نگاه خود به واقعیت، و جهت انعکاس روش خود را دارند.

تدوین استانداردهای حسابداری به منظور محاسبه سود و یا بر مبنای دیدگاه ترازنامه‌ای یا دیدگاه سود و زیانی است. هر کدام از دیدگاه‌های سودوژیانی، ترازنامه‌ای و رویکرد مبتنی بر قواعد و اصول در تدوین استانداردهای حسابداری، برای انعکاس و گزارش عملکرد و وضعیت مالی روش خود را دارند. در واقع این دیدگاه‌ها، ویژگی‌های خاص خود را دارند و براساس شرایط محیطی خاصی به وجود آمده‌اند، به بیان دیگر نوعی تضارب آرا و افکار میان تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری طی دوره‌های مختلف مشاهده می‌شود و این موضوع به شدت تحت تاثیر شرایط محیطی است.

- مقابل انسان، (فرهنگ) تکنولوژی، مدیریت و محیط فصلنامه تحقیقات جغرافیایی. تابستان و پاییز ۱۳۸۱ ص ۱۶ تا ۱۷.
- * ریاحی بلکویی احمد (۲۰۰۰) تئوری حسابداری، انتشارات ترمه ترجمه پارسائیان علی.
- * شاهنگ رضا (۱۳۸۱) تئوری حسابداری جلد اول انتشارات سازمان حسابرسی.
- * کاهون، لاورنس (۱۹۹۸)، مدرنیسم و پست مدرنیسم، ترجمه حسن سلیمانی، نامه‌ی فرهنگ، شماره ۳۶.
- * گیدنز، آنتونی، (۱۹۹۰)، پیامدهای مدرنیته، ترجمه محسن ثلاثی، نشر مرکز.
- * نصیری؛ سمیرا و بنی مهد، بهمن (۱۳۹۶) اثر جنسیت در پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت شماره ۲۱ صفحه ۴۹-۶۰.
- * نعمت الهی، همایون، (۱۳۸۱)، مفهوم کثرت گرایی سیاسی، بازتاب اندیشه، ش ۳۱.
- * Belkaoui, A. (1984) [A Test of the Linguistic Relativism in Accounting](#), Canadian Journal of Administrative Sciences Volume 1, Issue 2, PP: 238-255.
- * Boyce, G. (2014) Accounting, ethics and human existence: Lightly unbearable, heavily kitsch, *Critical Perspectives on Accounting* 25(3): 197-209.
- * Bryer, Rob (2013), Americanism and financial accounting theory – Part ۲: The ‘modern business enterprise’, America’s transition to capitalism, and the genesis of management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 24, Issues 4-5, June, Pages 273-318.
- * Chand P., (2012) The effects of ethnic culture and organizational culture on judgments of accountants, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28 PP. 298-306
- * Cieslewicz, J.K., (2014) [Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS](#), *Critical Perspectives on Accounting*, vol.25 PP.511-528.
- * Dichev, I., (2008) On the balance sheet-based model of financial reporting, *Accounting Horizons* 22 (4), 453-470.
- * Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., Holmes, S., (2010) *Accounting Theory*, 7th Edition, published by John Wiley & Sons., New York.
- * Hail, L., Leuz, C. and Wysocki, P., (2010) Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the U.S. (Part II): Political Factors and Future Scenarios for U.S. Accounting Standards. *Accounting Horizons*: December 2010, Vol. 24, No. 4, pp. 567-588.
- * Harvey, David (1989), *The Roots of Geographical Change: 1973 to the Present*, *Geografiska Annaler*.

سیاسی پیچیده‌ای است که مشارکت‌کنندگان آن دولت‌ها و سیاست‌مداران، موسسات دولتی، موسسات بزرگ و بین‌المللی حسابرسی و تدوین‌کنندگان مقررات شرکتی مثل کمیسیون بورس و اوراق بهادار هستند.

می‌توان اظهار داشت که اثر حسابداری بر محیط و اثر محیط بر حسابداری به صورت متقابل وجود داشته است. پژوهش‌های قابل ملاحظه‌ای از تحقیقات حسابداری موید این موضوع بوده‌اند که با تغییر محیط تجاری تغییر می‌کنند و نیاز برای تغییر در اطلاعات مالی منجر به پیشرفت حسابداری خواهد شد، به بیانی دیگر توسعه حسابداری که در خلاء امکان پذیر نیست بلکه اثرگذاری و اثرپذیری بر محیط سبب شده سیستم‌های حسابداری تحت تاثیر عوامل مختلف میان کشورها، و فرهنگ‌های گوناگون تغییر کند. در واقع پژوهش‌ها نشان داده‌اند که توسعه اقتصادی، توسعه فرهنگی و سیاسی و فضای پیرامون آن، توسعه بازار سرمایه، و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی زمینه‌ها و پیش شرط‌های لازم جهت تطابق و دستیابی به محیط مناسب گزارشگری است. این عوامل می‌توانند در انتقال از عصر سنت به مدرنیسم در حسابداری و از مدرنیسم به پست مدرنیسم کمک شایانی نمایند. آنچه در نوشتار حاضر مشخص و مبرهن می‌باشد، آن است که محیط و پویایی محیط سبب ظهور مدرنیسم و پذیرش مفاهیم آن در حرفه گردید اما با توجه به تغییرات شدید در چند دهه اخیر، پست مدرنیسم با بسط مفاهیم مدرنیسم تغییرات مهمی را عرصه جهانی و حرفه‌ها به ویژه حسابداری بر جای گذاشت. آنچه از بررسی حاضر بر می‌آید، این است که هرچند مدرنیسم و مفاهیم آن بر توسعه دفترداری و شکل‌گیری آن اثر گذار بوده است، اما پست مدرنیسم اثرات قابل ملاحظه‌ای بر توسعه حرفه‌ای حسابداری و مفاهیم حسابداری مالی گذاشته است.

فهرست منابع

- * آقایی، سید داود و اکبریان، علیرضا (۱۳۹۰) اقتصاد سیاسی شرکت‌های چند ملیتی و دولت توسعه‌گرا فصلنامه سیاست. دوره ۴۱. شماره ۱. بهار ص ۳ تا ۶.
- * بنی مهد، بهمن و مرادزاده فرد، مهدی (۱۳۸۵) تدوین استانداردهای حسابداری براساس رویکردهای مبتنی بر قواعد و اصول، مجله حسابداری، سال ۲۱ شماره ۱۷۹.
- * بیات، عبدالرسول (۱۳۹۴)، فرهنگ واژه‌ها، درآمدی بر مکاتب و اندیشه‌های معاصر، موسسه اندیشه و فرهنگ دینی قم، چاپ سوم.
- * پاپلی یزدی، محمد حسین و سقایی، مهدی (۱۳۸۱) سنت و مدرنیته بازخوانی یک مقاله-جغرافیا عبارتست از روابط

یادداشت‌ها

- ¹ Feudalism
- ² Renaissance
- ³ Liberal
- ⁴ Modernism
- ⁵ Post Modernism
- ⁶ XBRL
- ⁷ Antology
- ⁸ Corporate Governance
- ⁹ Rlativism
- ¹⁰ Deductive
- ¹¹ Inductive
- ¹² IFRS
- ¹³ Consevatism
- ¹⁴ Consisteny
- ¹⁵ Secrecy
- ¹⁶ Linguistic relativism
- ¹⁷ Negligence
- ¹⁸ Arthor Anderson
- ¹⁹ Fiarness Theory
- ²⁰ Social Responsibility
- ²¹ Ligtimacy

- Series B, Human Geography Vol. 71, No. 1, pp. 3-17.
- * Howieson, B.A. (2009). Agenda Formation and Sccounting Standards Setting: Lessons from the Standards Setters, Accounting and Finance 49, 577-598.
 - * Huerta,E., Petrides, Y. Braun, G.(2013) Translation of IFRS: Language as a barrier to comparability , Research in Accounting Regulation , Vol.25, PP.1-12.
 - * Jaehyeon and Yongtae Kim and Jian Zhou (2017). Languages and earnings management Kim, Journal of Accounting and Economics, 2017, vol. 63, issue 2, 288-306.
 - * Kang, Tony; Lee, Lian Fen; NG, Tee Yong Jeffrey; and Tay, Joanne, Siok Wan. (2004). The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?.. Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference. Research Collection School of Accountancy. Available at: http://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/275
 - * Michaelson, C.,(2015) Accounting for meaning: On §22 of David Foster Wallace's The Pale King, Critical Perspectives on Accounting 29 pp: 54-64.
 - * Montagna, Paul (1997). Modernism Vs Postmodernism in Management Accounting. Critical perspective on accounting, No 8. Pp. 125-145.
 - * Sombart, W. 1919. Der Moderne Kapitalismus. 3rd edition, Volume II. Translated by, K. Most. Berlin, Germany: Dunker and Humblot.
 - * Tsakumis, J.,(2007) The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules,Abacus,Vol.43 ,Issue 1.PP.27-48.
 - * Ugrin, J., Mason, T., and Emley. A.,(2017) Culture's consequence: The relationship between income-increasing earnings management and IAS/IFRS adoption across cultures , Advances in Accounting Volume 37, PP. 140-151.
 - * Watts, RL. And J. L. Zimmerman. 1986. Positive Accounting Theory. Prentice-Hall Inc, Englewood Cliffs, N.J.
 - * Yang, J. Aquilino,F.J., (2017) "Measuring goodwill and non-controlling interest under the new consolidation accounting standards", Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 15 Issue: 2, pp.198-207.
 - * Zeff, S. A. (2012). Political lobbying on Accounting Standards – US, UK and international experience, Comparative International Accounting, Financial Times. Pp. 206-234.