

## باورهای فلسفی گزارشگری مالی

سید عباس هاشمی<sup>۱</sup>، مهدی میرزائی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۱/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۲/۱۲

### چکیده

بی‌طرفانه بودن یا سیاسی بودن رویه‌های گزارشگری مالی از جمله موضوعات بااهمیت در نظریه حسابداری است. برخی از نظریه پردازان حسابداری با به کارگیری دیدگاه‌های موجود در فلسفه در پی پاسخ به این موضوع چالش برانگیز بوده‌اند. برخی از این نظریه پردازان با به کارگیری اصول سنت عقلانیت غربی دانش، برای گزارشگری مالی باورهای فلسفی ارائه داده‌اند تا حسابداری را یک دانش بی‌طرف و به‌دوراز سیاست شناسایی کنند. این دیدگاه که به دیدگاه بازنگرایان موسوم است، عینیت در حسابداری را یک واقعیت خارجی می‌داند. اما برخی دیگر با رد وجود هرگونه باور و پیش‌فرض فلسفی برای حسابداری، پایه عینیت در حسابداری را در بینا ذهنیت دانسته‌اند و آن را فرمایشی سیاسی می‌دانند. این دیدگاه به ضد بازنگرای موسوم است. در این نوشتار با به کارگیری دیدگاه بازنگرای به ارائه باورهای فلسفی گزارشگری مالی پرداخته می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** ساختار واقعیت اجتماعی، عینیت معرفت‌شناسانه، سنت عقلانیت غرب، باورهای فلسفی

گزارشگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان، (hashemi@ase.ui.ac.ir)

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه اصفهان، نویسنده مسئول، (m.mirzaiee@ase.ui.ac.ir)

### مقدمه

عینیت، عقلانیت، صدق و برپایی بحث منطقی درباره آن‌ها، یکی از موضوعاتی است که در نظریه‌های حسابداری و میان اندیشمندان آن مطرح است. در ادبیات حسابداری بر پایه اندیشه‌ها و نظرات فلاسفه امروزی در پهنه فلسفه ذهن، فلسفه زبان و فلسفه علوم اجتماعی دو دیدگاه بازنما گرایی<sup>۱</sup> و دیدگاه ضد بازنما گرایی<sup>۲</sup> برای این موضوعات ارائه شده است. مبانی دیدگاه بازنما گرایی بر پایه نظرات فلاسفه دان تحلیلی سرشناس جان راجر سرل است. این دیدگاه بر پایه اصول بنیادی سنت عقلانیت غربی<sup>۳</sup> (WRT) (در بخش سه نوشتار توضیح کوتاهی در این باره ارائه شده است)، برای حسابداری، باورها و پیش فرض‌های فلسفی ارائه کرده است. این باورهای فلسفی باعث جداسازی رویه‌های حسابداری از فشارهای سیاسی می‌شود. پیروان این دیدگاه (همچون شاپیرو (۱۹۹۷، ۱۹۹۸)، ماتسیچ (۲۰۰۳) و ماک (۲۰۰۴)) عینیت در حسابداری را یک واقعیت خارجی می‌دانند و بیان می‌کنند که یک واقعیت خارجی مستقل از رویه‌های گزارشگری مالی بازنماکننده آن‌ها وجود دارد. در مقابل، پیروان دیدگاه ضد بازنما گرایی (مانند مک کران (۲۰۰۷)) که از نظرات فلاسفه سرشناسی همچون ریچارد رورتی و دونالد دیویدسون پیروی می‌کنند، بر این باوراند که عینیت در حسابداری ریشه در بینا ذهنیت دارد و آن‌ها برای حسابداری هیچ پیش فرض فلسفی قائل نیستند. پیروان این دیدگاه عینیت در حسابداری را یک امر وابسته به زبان می‌دانند. همچنین رویکرد سیاسی سازی برای رویه‌های گزارشگری مالی قائل هستند. در این نوشتار بر پایه دیدگاه بازنما گرایی به عینیت در حسابداری، باورهای فلسفی گزارشگری مالی ارائه می‌شود.

در ادامه، در بخش دوم، مفاهیم بنیادی فلسفی بکار رفته در ارائه باورهای فلسفی گزارشگری مالی در دیدگاه بازنما گرایی ارائه می‌شود. سپس در بخش سوم، اصول بنیادی سنت عقلانیت غربی سرل (۱۹۹۳) تشریح می‌شود که پیش زمینه ارائه باورهای فلسفی گزارشگری مالی شاپیرو (۱۹۹۷) است. در بخش چهارم بر پایه کار شاپیرو (۱۹۹۷) و مک کران (۲۰۰۷) باورهای فلسفی گزارشگری مالی ارائه می‌شود. در پایان بحث و نتیجه‌گیری بیان می‌شود.

### مفاهیم بنیادی

در جهان واقعیت‌هایی وجود دارند که از نوع واقعیت‌های طبیعی نیستند و نمی‌توان آن‌ها را به سادگی بر پایه مفاهیم علوم طبیعی و فیزیکی توصیف کرد. سرل برای بررسی همه‌جانبه این

موضوع سال‌ها بررسی کرد و برآیند پژوهش‌های خود را در کتابی تحت عنوان "ساخت واقعیت اجتماعی" چاپ نمود (عابدینی، ۱۳۸۸). پرسش اصلی سرل در این حوزه این بود که واقعیت اجتماعی و به‌ویژه زیرمجموعه ویژه‌ای از آن به نام «واقعیت نهادی» چیست و چگونه ممکن است؟ ساختار منطقی و وجودی آن چیست؟ منشأ این پرسش، این است که افراد دقیقاً در یک جهان زندگی می‌کنند و این جهان فیزیکی است که به‌وسیله علوم طبیعی گوناگون توصیف می‌شود. از سوی دیگر، در این جهان پدیده‌هایی مانند پول و زبان وجود دارند که بی‌گمان غیر فیزیکی‌اند. اکنون پرسش این است که چگونه ممکن است جهانی فیزیکی، واقعیت‌هایی غیر فیزیکی را در خود جای دهد؟ (سرل، ۱۹۹۸). سرل (۱۹۹۵) برخی از مفاهیم موردنیاز را برای ارائه نظریه خود درباره ساخت واقعیت اجتماعی مطرح می‌کند. به دلیل اینکه این مفاهیم در ارائه باورهای فلسفی گزارشگری مالی کاربرد دارد به‌طور خلاصه در اینجا ارائه می‌شوند.

### واقعیت‌های طبیعی و اجتماعی

بخش‌هایی از جهان واقعی تنها به‌واسطه توافق و پذیرش انسان‌ها وجود دارند. رویدادهایی همانند پول و مالکیت تنها به این دلیل وجود دارند که انسان‌ها آن‌ها را موجود می‌دانند. برای نمونه اگر انسان‌ها تکه کاغذها را پول محسوب نکنند، تنها تکه کاغذ هستند و با کاغذ پاره‌های دیگر تفاوت ماهوی نخواهند داشت. باین حال، بسیاری از واقعیت‌های ناظر به این رویدادها، واقعیت‌های عینی است؛ به این معنا که وابسته به خواست و پسند افراد نیست. این واقعیت‌ها را واقعیت‌های اجتماعی می‌نامند. در برابر این واقعیت‌ها، واقعیت‌های طبیعی قرار دارند؛ مانند این واقعیت که «کوه اورست در قله‌اش برف و یخ دارد». واقعیت‌های طبیعی مستقل از هر نهاد انسانی وجود دارند و وابسته به هیچ‌گونه توافق و اعتباری نیستند (سرل، ۱۹۹۵).

### عینی و ذهنی

دو اصطلاح "عینی" و "ذهنی" با توجه به دو مفهوم "معرفت‌شناختی" و "هستی‌شناختی" موردبررسی قرار می‌گیرند. تقارن دو مفهوم "عینی" و "ذهنی" با دو مفهوم هستی‌شناختی و معرفت‌شناختی، چهار مفهوم تازه با عناوین "هستی‌شناسی عینی"، "هستی‌شناسی ذهنی"، "معرفت‌شناسی عینی" و "معرفت‌شناسی ذهنی" را ایجاد می‌کند. زمانی که "عینی" و "ذهنی" از

دید معرفت‌شناختی مدنظر قرار می‌گیرند محمول احکام خواهند بود (سرل، ۱۹۹۵). در اعتبار معرفت‌شناختی، حکمی که صدق و کذب آن بر پایه همخوانی با واقعیت مستقل خارجی تعیین شود "عینی" است و در مقابل، حکم "ذهنی" حکمی است که متناظر با آن هیچ واقعیت مستقل خارجی وجود ندارد و صدق و کذب آن تنها وابسته به گویندگان و شنودگان حکم است. به‌طور نمونه، گزاره "حافظ در مقایسه با سعدی سراینده تواناتری است" یک حکم "ذهنی" است، زیرا شناسایی "توانمندی شعری حافظ نسبت به سعدی" امری کاملاً "ذهنی" است. در مقابل، گزاره "حافظ در سده هشتم در شیراز زندگی می‌کرده است" حکمی "عینی" است، زیرا متناظر با آن مستقل از نگرش‌های شخصی یا حالات ذهنی گویندگان و شنودگان، حقایقی در جهان وجود دارد که موجب صدق یا کذب حکم مزبور می‌شود (عبداللهی و جان محمدی، ۱۳۸۹).

"عینی" و "ذهنی" هنگامی به لحاظ هستی‌شناختی مدنظر قرار گیرند، صفات اشیا بوده و بر نحوه وجود آن‌ها دلالت می‌کنند. به اعتبار هستی‌شناختی رویدادهایی همانند شادی و پریشانی رویدادهایی هستند که نحوه وجود آن‌ها "ذهنی" است، زیرا نحوه وجود آن‌ها وابسته به تجربه شخصی است. در مقابل کوه‌ها و الکترون به لحاظ هستی‌شناختی عینی‌اند، چرا که وجود آن‌ها مستقل از هر مُدرک یا هر وضع ذهنی است (عبداللهی و جان محمدی، ۱۳۸۹).

### ویژگی‌های مستقل از مشاهده‌گر و وابسته به مشاهده‌گر

برخی از وجوه جهان رویدادهایی هستند که از شخص مشاهده‌کننده آن‌ها مستقل‌اند. به‌طور نمونه، کوه اورست وجود دارد، هر چند انسان‌ها وجود نداشته باشند. در مقابل، جوهری از جهان، رویدادهایی را دربر می‌گیرد که به مشاهده‌گر آن‌ها وابسته است. در اینجا واژه "مشاهده‌گر" عنوان کوتاهی است که بر "سازندگان، کابران، برنامه‌ریز، خریدار و به‌طور کلی، حیث التفاتی" دلالت دارد (سرل، ۱۹۹۸).

### اصول بنیادی سنت عقلانیت غرب

سرل (۱۹۹۳) در نوشتار خود به بیان دیدگاه‌های فکری درباره برنامه آموزش عالی پرداخت. او به دو دیدگاه اصلاح‌طلبان دانشگاهی و چپ‌گرایی سیاسی اشاره کرد. دیدگاه دوم درون‌مایه برنامه آموزشی و مفاهیمی مانند عقلانیت، صدق، عینیت و واقع‌گرایی در برنامه آموزشی را به

چالش می‌کشد. بر این پایه دو خرده‌فرهنگ شکل می‌گیرد. خرده‌فرهنگ نخست به اکتشاف، گسترش دانش به‌عنوان یک مفهوم سنتی می‌پردازد. خرده‌فرهنگ دوم دربرگیرنده مجموعه گوناگونی از روش‌ها و برنامه‌ها است که «پست‌مدرن» نامیده می‌شود. میان این دو خرده‌فرهنگ بحث‌هایی وجود دارد. در میان روزنامه‌نگاران این مورد به شکل سیاسی مطرح می‌شود. خرده‌فرهنگ نخست بانام اندیشگاه سنتی، بیان می‌کند که دانش به خاطر وجود خودش و کاربردهای عملی آن ارزشمند است و قصد دارد غیرسیاسی باشد. درخرده‌فرهنگ دوم، اندیشگاه پست‌مدرن، دانش به خاطر مزایای سیاسی‌اش خوب است. سرل (۱۹۹۳) بیان می‌کند که بعد سیاسی این مطلب با ارائه بحثی درباره مسائل فلسفی بنیادی بهتر درک می‌شود.

مفهومی به نام واقعیت و ارتباطی میان واقعیت و تفکر و زبان وجود دارد. این مورد تاریخچه بزرگی در سنت تفکر غرب دارد. این مفهوم دربرگیرنده صدق، دلیل، واقعیت، عقلانیت، منطق، دانش و شواهد است. WRT دربرگیرنده این موارد و مفهوم غربی علوم است. در مفهوم غربی، هدف از علم بیان یک مجموعه جملات صادق است که در شکل نظریه‌های دقیق بیان می‌شود. این جملات صادق هستند، زیرا آن‌ها متناظر، حداقل به‌طور تقریبی، با یک واقعیت مستقل موجود می‌باشند. سرل (۱۹۹۳) برخی از اصول بنیادی WRT را نام می‌برد.

**واقعیتی مستقل از بازنمایی‌های انسان‌ها وجود دارد.** این دیدگاه «واقع‌گرایی» نام دارد و اصل بنیادی WRT است. اندیشه این اصل در این است که اگرچه افراد دنیا را در قالب بازنمایی‌های زبانی و ذهنی در شکل باورها، تجربیات، جملات و دیدگاه‌ها بیان می‌کنند، اما دنیایی «بیرون از این موارد» وجود دارد که به‌طور مستقل از این بازنمایی‌ها است. برای نمونه، زمانی که افراد می‌میرند، بخش بزرگی از جهان به خاطر درگذشت افراد تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد یا می‌توان به مواردی مانند مدار بیضی سیارات و ساختار اتم هیدروژن اشاره کرد که مستقل از دستگاه‌ها و از نمونه‌های واقعی بازنمایی انسانی این پدیده‌ها وجود دارند. این دیدگاه درباره استقلال از دستگاه‌ها و بازنمایی‌های انسانی نیاز به توضیح دارد. واژه یا دستگاه بازنمایی ساخته انسان است. انگیزه‌های بررسی چنین موضوعاتی به وسیله اشخاص جز ویژگی‌های روانشناسی است. بدون وجود یک مجموعه طبقات شفاهی، فرد نمی‌تواند هیچ جمله‌ای درباره این موضوعات یا هر چیز دیگری ارائه دهد. اما وضعیت‌های واقعی در این دنیا که متناظر با این جملات هستند، بشر ساخت یا وابسته به انگیزه‌های انسان‌ها نمی‌باشند. این مفهوم واقع‌گرایی پایه

علوم طبیعی را می‌سازد. در مقابل، یک بخش بزرگی از واقعیت، ساختارهای اجتماعی هستند. از جمله این ساختارهای اجتماعی می‌توان به پول، اموال، ازدواج و دولت اشاره کرد که به وسیله رفتار جمعی انسان‌ها ساخته می‌شوند. بازنمایی‌های همه انسان‌ها آن‌ها را به طرف پول، اموال، ازدواج و دولت می‌برد (سرل، ۱۹۹۳).

**حداقل یکی از وظایف زبان برقراری ارتباط معنایی از گوینده به شنونده است و برخی اوقات آن معانی به موضوعات و وضعیت‌هایی در دنیا اشاره می‌کند که مستقل از زبان وجود دارند.** نقش بنیادی زبان در WRT، به توانایی ارتباطی و استنتاجی آن بازمی‌گردد. گوینده بیشتر در انتقال افکار، ایده‌ها و معنی به شنونده موفق خواهد بود و زبان می‌تواند به وسیله گوینده برای بیان اشیا و وضعیت‌های مستقل از زبان حتی مستقل از گوینده و شنونده استفاده شود. درک و فهم به علت اشتراک‌گذاری افکار یکسان به وسیله گوینده و شنونده امکان‌پذیر است. این تفکر مربوط به واقعیتی مستقل از گوینده و شنونده است (سرل، ۱۹۹۳).

**صدق موضوع صحت بازنمایی است.** به طور کلی جملات قصد توصیف چگونگی بودن اشیا در دنیا را دارند. این اشیا مستقل از جملات هستند. صدق یا کذب این جملات به یکسان بودن (۱) وجود اشیا در دنیا و (۲) روش بیان جملات از نحوه بودن آن‌ها در دنیا بستگی دارد. برای نمونه، صدق و کذب جمله "سگ من اکنون در آشپزخانه است"، بستگی به این دارد که بودن سگ در آشپزخانه با روشی که جمله بالا نحوه بودن آن را ارائه می‌دهد، یکسان باشد؛ بنابراین، صدق بر پایه درجه پذیرش ساخته می‌شوند. مفهوم صدق در طول سیر تاریخی خود دارای دو نظریه و مسیر متفاوت بوده است (سرل، ۱۹۹۳).

در نظریه نخست که به نظریه «تناظر صدق» معروف است، جمله P صادق است، اگر و تنها اگر P متناظر با حقایق باشد. به طور مثال، جمله سگ در آشپزخانه است، صادق است اگر و تنها اگر متناظر با این حقیقت باشد که سگ در آشپزخانه است. نظریه دوم به «نظریه ضد نقل قول» معروف است. در این نظریه صدق به این صورت تعریف می‌شود که برای هر جمله S که گزاره P را بیان می‌کند، S صادق است اگر و تنها اگر P واقعاً وجود داشته باشد. برای نمونه، جمله «سگ در آشپزخانه است» صادق است اگر و تنها اگر سگ واقعاً در آشپزخانه باشد. چرایی «ضد نقل قول» نامیده شدن این نظریه این است که علامت نقل قول که در قبل از عبارت «اگر و

تنها اگر آمده است در بعد از این عبارت حذف می‌شود (سرل، ۱۹۹۳). در واقع، در نظریه نخست، صدق، تطابق «یک به یک» واژگان تشکیل دهنده یک جمله با حقایق عالم واقع نیست و می‌تواند مفهوم کلی جمله با حقایق متناظر باشد، اما در نظریه «ضد نقل قول» واژگان تشکیل دهنده جمله باید هر کدام با حقیقتی در عالم واقع تطبیق داشته باشند.

**دانش عینی است.** به دلیل اینکه درون مایه شناخت همواره یک گزاره صادق است و صدق مربوط به بازنمایی صحیح واقعیت مستقل خارجی است، دانش، وابسته یا برآمده از گرایش‌های ذهنی و باورهای پژوهشگران نیست. همه بازنمایی‌ها دارای نقطه نظرها و محدود به جنبه‌های ویژه‌ای هستند. افزون بر این، بازنمایی‌ها به وسیله پژوهشگران با توجه به تنگناهای مربوط به پیش داوری، بی‌علاقگی، سوگیری و نادرستی ساخته می‌شوند. همچنین، بر پایه ترجیحات سازندگان قرار دارد؛ اما اگر نظریه‌ها به درستی یک واقعیت مستقل را توصیف کنند، هیچ کدام از موضوعات یادشده با ارزش نخواهند بود؛ بنابراین، صدق یا کذب عینی ادعاها مستقل از انگیزه‌ها، منش‌ها و حتی جنس، نژاد یا اخلاق سازندگان خواهد بود (سرل، ۱۹۹۳).

**منطق و عقلانیت رسمی هستند.** در WRT دو دلیل نظری و عملی به عنوان پیش فرض پذیرفته شده‌اند. دلیل نظری، اشاره به باور معقول و دلیل عملی، اشاره به عمل معقول دارد. سرل (۱۹۹۳) بیان می‌کند که یک بخش ضروری مفهوم غربی عقلانیت؛ دلیل، منطق، شواهد و برهان است. این مفاهیم به خودی خود به افراد درباره باور یا عمل معقول اشاره مستقیم نمی‌کنند. مفهوم غربی عقلانیت، یک مجموعه‌ای از رویه‌ها، استانداردها و قوانینی است که افراد می‌توانند ادعاهای مختلف را در سایه ادعاهای رقیب ارزیابی کنند. مرکز ثقل این دیدگاه مفهوم غربی منطق است. منطق نیز به خودی خود چیزی درباره باور معقول ارائه نمی‌دهد. منطق تنها با توجه به مفروضات صحیح افراد درباره رویدادهای مورد نظر چیزهایی را ارائه می‌دهد؛ بنابراین آنچه افراد ملزم به باور کردن هستند با فرض این است که افراد آن مفروضات را باور دارند. منطق و عقلانیت استانداردهای اثبات و اعتبار را فراهم می‌کند اما استانداردها فقط روی یک مجموعه مشخص از اصول کلی، مفروضات، اهداف و موضوعات عمل می‌کنند.

### دیدگاه بازنگرایی به رویه‌های گزارشگری مالی

در ادبیات حسابداری بحث‌هایی وجود دارد که مانع شکل‌گیری بحث منطقی و عینی درباره رویه‌های گزارشگری مالی جایگزین می‌شود. یک نمونه خوب در این زمینه ارائه منصفانه و بی‌طرفی در حسابداری است. برخی از دانشگاهیان حسابداری (مانند رولاند، ۱۹۸۴؛ سلمونز، ۱۹۹۱) معتقد هستند که نگرانی اصلی استاندارد گذاران باید تدوین استانداردهایی باشد که باعث بهبود ارائه منصفانه اطلاعات گزارش شده شود. برخی دیگر (مانند تینکر، ۱۹۹۱) با استناد به سیاسی بودن رویه‌های گزارشگری مالی، ارائه منصفانه را رد می‌نمایند. افزون بر این، عواملی مانند نبود مجموعه کامل صورت‌های مالی که بتواند ویژگی‌های اقتصادی شرکت را به‌طور کامل ارائه کند و وجود تورش‌های اندازه‌گیری و شخص اندازه‌گیر ارائه منصفانه را رد می‌نمایند. شاپیرو (۱۹۹۷) بیان می‌کند این انتقادات معمول و گاهی اشتباه درباره پیش‌فرض‌های معرفت‌شناسانه و هستی‌شناسانه رویه‌های گزارشگری مالی جایگزین از برپایی بحث منطقی درباره شایستگی رویه‌های گزارشگری مالی جلوگیری می‌کند.

شاپیرو (۱۹۹۷) یک دید عمل‌گرا به عینیت معرفت‌شناسانه ارائه می‌دهد. وی بر پایه کارهای پیشین (مانند ماتسیچ، ۱۹۹۵؛ سلمونز، ۱۹۸۶؛ سرل، ۱۹۹۵) پنج پیش‌فرض معرفت‌شناسانه و هستی‌شناسانه برای رویه‌های گزارشگری مالی تدوین می‌کند. این پیش‌فرض‌ها دربرگیرنده واقعیت‌گرایی خارجی<sup>۸</sup>، نظریه تناظر صدق (ارائه منصفانه)<sup>۹</sup>، نسبی‌گرایی مفهومی<sup>۱۰</sup>، قضاوت ذهنی (ذهنیت معرفت‌شناسانه)<sup>۱۱</sup> الزام به عقلانیت (عینیت معرفت‌شناسانه)<sup>۱۲</sup> هستند. میان این پنج پیش‌فرض وابستگی درونی وجود دارد، به‌طوری‌که رد یکی از آن‌ها باعث ایجاد چالش برای دیگر پیش‌فرض‌ها می‌شود. از جمله دلایل مقبامات این پنج پیش‌فرض، می‌توان به وجود این پیش‌فرض‌ها در بسیاری از چارچوب‌های نظری استانداردهای حسابداری مالی و پیش‌زمینه بودن برای بسیاری از باورها، گرایش‌ها و نظرات افراد درباره گزارشگری مالی اشاره کرد. البته این پنج پیش‌فرض هر کدام مورد انتقادات هستند (شاپیرو، ۱۹۹۷).

### واقعیت‌گرایی خارجی (عینیت هستی‌شناسانه)

نسخه واقع‌گرایی سرل (۱۹۹۵) اشاره به این دارد که اشیا مستقل از همه بازنمایی‌های انسان‌ها وجود دارند. وی بیان می‌کند که واقعیت اجتماعی، مستقل از جامعه‌ای است که در آن ساخته می‌شود. به دنبال این مورد شاپیرو بیان می‌کند که «ما باید یک پیش‌فرض گزارشگری مالی را



در این مورد بپذیریم که روشی وجود دارد که واقعیت‌ها مستقل از ارائه‌های مالی وجود دارند» (مک کران، ۲۰۰۷). در واقع نسخه واقع‌گرایی خارجی شاپیرو (۱۹۹۷) بیان می‌کند که یک واقعیت خارجی، مستقل از ارائه‌های مالی مرتبط با آن وجود دارد. برای نمونه، اینگرام و ریون واقعیت خارجی را برای پرداخت وجه نقد بدین صورت تعریف می‌کنند «چه ما پرداخت وجه نقد را به‌عنوان دارائی یا هزینه ثبت کنیم. هیچ اثری روی پدیده تجربی زیربنای معامله ندارد» (۱۹۸۹: ۶۷).

از جمله انتقادهای وارده به این پیش‌فرض می‌توان به این مورد اشاره کرد که تنها پدیده‌های فیزیکی مانند ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت، واقعی هستند و صورت‌های مالی افزون بر این موارد دربرگیرنده ارزش واقعیت‌های اجتماعی مانند وجه نقد، دریافتی‌ها و ادعاهای مالکانه نیز می‌باشند. برای پاسخ به این انتقاد به «سطوح عمومی واقعیت» از دید ماتسیچ (۱۹۹۱) استناد می‌شود. ماتسیچ (۱۹۹۱) بیان می‌کند که ارتباطات قانونی و اقتصادی ادعاهای مالکیت و ادعاهای بدهی در سطح اجتماعی مربوط به خود به‌طور تجربی واقعی هستند؛ همان‌طور که اتم در سطح فیزیکی واقعی است. انتقاد دوم بیان می‌کند که واقعیت خارجی یک قضیه معرفت‌شناسانه کامل است. این مورد ادعای فلسفه واقع‌بینی ارائه‌شده به‌وسیله تینکر، مرینو و نیمارک (۱۹۸۲) را ارائه نمی‌دهد. تینکر، مرینو و نیمارک (۱۹۸۲) بیان می‌کنند:

"بر پایه فلسفه واقع‌بینی، واقعیت به‌طور عینی و مستقل از ادراک افراد وجود دارد و سرانجام برای هر مشاهده‌کننده یکسان است. قطعی دانستن این مورد که «فلسفه واقع‌بینی ادعا می‌کند» در نهایت منجر به این می‌شود که «واقعیت سرانجام در جستجوی قوانین و سازوکارهای بنیادی تنظیم‌کننده خودکار رفتار خود، پیدا می‌شود.» (۱۶۸).

پاسخ به این انتقاد این است که برخی واقعیات مستقل از ادراک هر مشاهده‌کننده وجود دارد، اما باعث برپایی ادعای معرفت‌شناسانه درباره نحوه ادراک یا کیفیت ادراک مشاهده‌کننده از آگاهی درباره به واقعیت نمی‌شود. عینیت معرفت‌شناسانه مطلق به‌عنوان دیدگاهی توصیف می‌شود که بانام «چشمان خدا» در نگاه به واقعیت توصیف شده است. فرض پنجم که زمانی دیگر، یادآوری خواهد شد فرض نمی‌کند که عینیت معرفت‌شناسانه کامل وجود دارد. افزون بر این، فرد می‌تواند معرفت‌شناسی کامل را رد کند، اما هنوز واقعیت خارجی را باور نماید (شاپیرو، ۱۹۹۷).

### نظریه تناظر صدق (ارائه منصفانه)

شاپیرو (۱۹۹۷) «صدق» را به عنوان تناظر میان ارائه‌های مالی و ویژگی‌های واقعیت خارجی که این ارائه‌ها قصد توصیف آن‌ها را دارند، تعریف کرده است. ارائه‌های مالی زمانی صادق هستند که در تناظر (حداقل به طور تقریبی) با برخی از ویژگی‌های انتخاب شده واقعیت‌های موجود مستقل باشند. مفاهیم ارائه، تأیید پذیری و شواهد به طور فراوانی نهادهای قراردادی هستند؛ اما این نمونه می‌تواند به عنوان آرمانی توصیف شود که اندیشه تطابق با انواع حقیقت‌های اجتماعی مستقل را دارا باشد. پیش فرض دوم در بردارنده پیش فرض اول است. واقعیت خارجی این مورد را تضمین می‌کند که ارائه‌های مالی با ویژگی‌های اقتصادی که قصد توصیف آن‌ها را دارند، متناظر هستند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) (۱۹۸۰)، ارائه منصفانه را به معنی «تناظر یا توافق بین یک اندازه یا توصیف و پدیده‌ای که قصد توصیف آن را دارد» و کامل بودن را به عنوان «شمول در اطلاعات گزارش شده هر چیز بااهمیتی که برای ارائه منصفانه پدیده وابسته نیاز است» تعریف کرده است. این تعریف در بیانیه شماره (۸) به صورت «وجود همه اطلاعات ضروری، دربرگیرنده همه توصیف‌ها و توضیحات ضروری، برای درک پدیده نمایش داده شده به وسیله استفاده کنندگان» تعریف شده است.

این پیش فرض دارای دو انتقاد متداول است. نخست، اینکه هیچ مجموعه کاملی از صورت‌های مالی وجود ندارد که بتواند به طور کامل همه ویژگی‌های واقعیت اقتصادی یا به طور کامل نیازهای اطلاعاتی همه استفاده کنندگان بالقوه را برآورده کند (تینکر، ۱۹۹۱). این انتقاد به وسیله نظریه تناظر رد می‌شود. حسابداری قصد ندارد که همه حقایق واقعیت را در یک علم خالص و ناب و به روش عینی ارائه دهد، اما تلاش می‌کند که به طور تقریبی تنها برخی از جنبه‌های عملی مطابق با هنجارهای معینی را نشان دهد. این کاربرد از نظریه تناظر در صدق در بیانیه شماره (۸) با این عبارت مستند شده است «برای ارائه منصفانه به طور کامل، نمایش باید دارای سه ویژگی باشد. این ویژگی‌ها دربرگیرنده، کامل بودن، بی طرفی و عاری از اشتباه است. البته کامل بدون ارائه منصفانه نادر است، اگر حتی، قابل دستیابی باشد». درجه ارائه منصفانه به وسیله عوامل عملی مانند روش‌های اندازه‌گیری در دسترس، منفعت و هزینه و محدودیت‌های سیاسی با موانع و محدودیت‌هایی روبه‌رو است. دوم، درجه ارائه منصفانه به عقیده، گرایش‌ها یا نظرات افراد درباره شایستگی‌های نسبی واقعیات خارجی ارائه شده بستگی دارد؛ اما آنچه

مشخص است، بالاترین دفاع این است که "هست‌ها" نباید ضرورتاً با "بایدها" در تناظر باشد. ارائه منصفانه و ویژگی‌های کیفی می‌توانند جدا از تمایلات نهادهای اجتماعی و هنجارهای زیربنای اهداف گزارشگری مالی امروزی، ارزیابی شوند (شاپیرو، ۱۹۹۷).

### نسبیت مفهومی روبه‌های گزارشگری مالی

نسبیت‌گرایی سرل (۱۹۹۵) بیان می‌کند که «همه بازنمایی‌های واقعیت در ارتباط با مجموعه-های انتخابی مفاهیم کم‌و بیش اختیاری ساخته می‌شوند» وی این ایده را که «یک روبه مفهومی درست برای توصیف واقعیت خارجی وجود دارد» رد می‌کند. جهان در خود هیچ روبه مفهومی را برای بازنمایی به افراد ارائه نمی‌کند. وی بیان می‌کند که واقعیت را می‌توان به روش‌های بی‌شماری بازنمایی کرد. به دلیل اینکه در جهان هیچ روبه‌ای برای بازنمایی برتر وجود ندارد، بین صدق و واقعیت، تطابق کامل غیرممکن است. تلاش‌های سرل در توجیه واقع‌گرایی خارجی ناشی از دفاع وی از عینیت معرفت‌شناسانه است. بر اساس نگاه تناظر-واقعیت اشیا، قضاوت‌ها زمانی که صدق یا کذب آن‌ها بر اساس حقایق به دست آید، «عینی» است و زمانی که صدق و کذب آن‌ها بر اساس حقایق نباشد «ذهنی» است. دلیل این مورد مستقل بودن صدق و کذب نسبت به «حقایق» است و در عوض این مورد به گرایش‌ها، احساس‌ها و نقطه نظرات ایجادکنندگان و شنوندگان قضاوت‌ها بستگی دارد. پیش‌فرض نسبت‌گرایی، چشم‌اندازی که همه بازنمایی‌ها در ارتباط با برخی مفاهیم انتخابی کم‌و بیش اختیاری ساخته می‌شوند، مانعی برای امکان‌پذیری عینیت نیست. زمانی که از واژه "Cat" استفاده می‌شود، یک واقعیت خارجی مستقل از آن وجود دارد و افراد به این واژه رضایت می‌دهند. در رابطه با الزام به عقلانیت، سرل بیان می‌کند که دانش به بازنمایی صادقانه برای رتبه‌بندی ترجیحات یا شواهد مربوط می‌شود. این نشان می‌دهد که حقایق جهان مستقل از احساس‌های افراد نسبت به آن‌ها است (مک کرنان، ۲۰۰۷).

بر اساس این موارد، روبه‌های مفهومی که برای ارائه واقعیات اقتصادی بکار رفته‌اند دارای ساختاری اجتماعی‌اند و نهایتاً بر مبنای هنجارها و ارزش‌هایی قرار دارند که به‌طور تجربی قابل رد یا تأیید نمی‌باشند. ویژگی‌های هنجاری گزارشگری مالی در اهداف، تعاریف، اندازه‌گیری‌های پذیرفته‌شده عمومی و اصول شناسایی واردشده‌اند. ارزش‌های هنجاری در زمان پاسخ به سؤالات زیر نمی‌تواند کنار گذاشته شود. سوالاتی مانند «کدام نوع حسابداری مطلوب

است؟» مطلوب برای چه کسی؟ قضاوت‌های (تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان یا تدوین‌کنندگان استاندارد) چه کسی غالب می‌شود؟ کریک (۱۹۸۱) بیان می‌کند که چارچوب مفهومی می‌تواند به پاسخ این سؤالات کمک کند. وی این مورد را به این صورت بیان می‌کند: «بدون وجود یک چارچوب، ارزیابی بحثی که یک روش حسابداری نسبت به روش حسابداری دیگر» واقعیت اقتصادی «را بهتر منعکس می‌کند یا» مفیدتر «است، مشکل می‌سازد. واقعیت و ادراک آن برای مشاهده‌گر ذهنی است. چارچوب به شناسایی شکلی معین از واقعیت کمک می‌کند که آن شکل مفیدتر است و آن مورد باید یا می‌تواند در صورت‌های مالی اندازه‌گیری شود»

سه ویژگی دیگر نسبت‌گرایی مفهومی و هنجارها بااهمیت است. اول، در حسابداری نمی‌توان واقعیت را جدای از تعاریف ذهنی آنچه آن واقعیت را می‌سازد، ارائه داد. ارزیابی هنجاری - شرطی رویه‌های حسابداری جایگزین زمانی ممکن است که برخی از تعاریف بین مشارکت‌کنندگان مشترک باشد. برای نمونه می‌توان به تعاریف بدهی، هزینه و غیره توسط FASB (۱۹۸۵) اشاره کرد که به وجود آورنده یک‌زبان عمومی برای مرتبط ساختن ادعاهای مرتبط با رویدادهای اقتصادی و شرایط است. دوم، نسبت‌گرایی مفهومی بیان می‌کند که بهترین رویه مفهومی برای توصیف واقعیت اقتصادی وجود ندارد. این مورد به‌وسیله FASB در مورد ویژگی کیفی قابلیت مقایسه تشریح و تصدیق شده است. سوم اینکه هر توصیف حسابداری ضرورتاً دارای کیفیت مناسبی از لحاظ بازنمایی واقعیت همانند دیگر توصیف‌ها نیست.

### قضاوت ذهنی (ذهنیت معرفت‌شناسانه)

قضاوت‌های حسابداری وابسته به مشاهده‌کننده هستند و این قضاوت‌ها همیشه از نقطه نظرهای ویژه‌ای مانند تاریخی، قانونی، اخلاقی، سیاسی و اجتماعی سرچشمه می‌گیرند. هنوز هیچ روش علمی نتوانسته صدق مطلق در حسابداری را کشف کند. مورگان ویژگی‌های ذهنی و انتخابی دانش حسابداری را به شرح زیر توصیف نمود:

«حسابداران در بیشتر موارد خود را در یک وضعیت عینی، عاری از ارزش و بازنمای واقعیت همان‌طور که هست، مشاهده می‌کنند؛ اما به راستی، آن‌ها ذهنی هستند (ساختار سازان واقعیت): ارائه‌دهنده و بازنما کننده موقعیت‌ها در تنگنا و روش‌های یک‌سویه» (۱۹۸۸: ۴۷۷).

قضاوت‌های حسابداری به وسیله رویه‌های مفهومی و سازمان دهی آنها براساس تنگنای درونی شکل می‌گیرد (شاپیرو، ۱۹۹۷). بسیاری از فلاسفه معتقد هستند که هیچ شخصی نمی‌تواند به‌طور کامل رویه‌های مفهومی خودش را گسترش دهد و به دیدگاه "چشم خدا" دست پیدا کند (مانند دیویدسون، ۱۹۸۹، رورتی، ۱۹۹۱). همچنین، ذهنیت معرفت‌شناسانه در تنگنای فرایند پردازش اطلاعات انسانی (مانند توجه انتخابی و کاربرد انتخابی شواهد در دسترس) و فناوری اندازه‌گیری در دسترس قرار دارد. حتی زمانی که مدیر به‌طور صادقانه خواهان توجه به همه شواهد در دسترس است، زمان و تنگنای دیگر منابع ممکن است آن‌ها را از انجام چنین کاری بازدارد. افزون بر این، بسیاری از اقلام تعهدی حسابداری دربرگیرنده برآوردهای بااهمیت تحت شرایط عدم اطمینان هستند. پژوهش‌های انجام‌شده در رشته روانشناسی، در زمینه قضاوت و تصمیم‌گیری، تورش‌های بزرگ و تنگنای توانایی افراد در پیش‌بینی پدیده عدم اطمینان را مستند کرده‌اند (نگاه کنید به کاهنمان، اسلاویم و تیورسکی، ۱۹۸۲؛ سیمون، ۱۹۸۲).

همچنین، FASB (۱۹۸۰) در بندهای ۷۷ تا ۹۰ تأیید می‌کند که اندازه‌گیری و شخص اندازه‌گیر به‌طور عملی به وسیله مجموعه پدیده‌هایی که قابلیت شناسایی دارند و همچنین رویه‌های اندازه‌گیری مورد استفاده برای اندازه‌گیری آن پدیده‌ها محدود شده‌اند. مورگان (۱۹۸۸) نیز تأکید می‌کند که چگونه این تنگنای عملی و ذهنی می‌تواند توانایی حسابداران را در بازنمایی واقعیت به‌طور منصفانه و عینی اندک کند. همچنین نظریه تناظر صدق (پیش‌فرض شماره دو) عملی است؛ زیرا آزادی عمل لازم را برای میزانی معقول از اشتباه و تورش را می‌دهد.

### الزام به عقلانیت (عینیت معرفت‌شناسانه)

این پیش‌فرض بیان می‌کند که دانش با توجه به اینکه هر جامعه‌ای معیاری برای ارزیابی توجیه و شواهد در پیوند با ادعاهای خود را دارد، به‌طور معرفت‌شناسانه عینی است. این تصور که افراد می‌توانند توجیه یا شواهدی برای ادعاهای خود بدهند، نه تنها در مفهوم سنتی علوم عقلانی غربی جز ابزارها ضروری محسوب می‌شود، بلکه مبنایی برای یک بحث منطقی درباره سیاست‌گذاری حسابداری را فراهم می‌آورد. شمار کمی از روش‌های علمی معیارها و راه‌حل‌هایی برای ارزیابی ویژگی عقلانیت فراهم می‌کنند؛ بنابراین، حسابداران باید به‌جای به‌کارگیری این معیارها و راه‌حل‌ها بر قضاوت جمعی به‌عنوان روش‌ها و شواهد مورد قبول تکیه کنند. این مورد پدیده‌ای کمیابی در حسابداری نیست (شاپیرو، ۱۹۹۷). همان‌طور که رورتی (۱۹۹۱) بیان می‌کند

هیچ چیزی وجود ندارد در این باره بیان کند که "آیا صدق و عقلانیت از توصیف‌های رویه‌های معمول توجیه مورد استفاده در یک جامعه جدا است یا خیر؟ این دید توافقی به عینیت معرفت‌شناسانه در تفکر حسابداری برای مدت‌زمان طولانی نفوذ کرده است". برای نمونه در تعریف مفهوم تائید پذیری به وسیله FASB (۱۹۸۰) می‌توان این مورد را مشاهده کرد. تائید پذیری به صورت "میزان قابل ملاحظه‌ای از اطمینان بخشی نسبت به نتایج اندازه‌گیری‌های حسابداری در رابطه با آنچه که آن‌ها ادعای بازنمایی آن را دارند" تعریف شده است.

### بحث و نتیجه‌گیری

دیدگاه بازنما گرایی مجموعه‌ای از باورهای فلسفی سازنده WRT را به عنوان پیش فرض‌های رویه‌های اجتماعی مانند علوم، پژوهش‌های دانشگاهی، آموزش و حسابداری می‌داند که با انباشت و انتشار دانش در پیوند هستند. وجود باورهای فلسفی و به دنبال آن بحث‌های فلسفی دارای مضامین عملی واقعی برای حسابداری است. این مورد باعث ایجاد یک بحث منطقی برای ارزیابی شایستگی رویه‌های گزارشگری مالی می‌شود. همچنین، این باورهای فلسفی گزارشگری مالی، به‌ویژه تفسیر سازگار و اصول در پیوند با عقلانیت، به جامعه حسابداری مبنایی برای ارزیابی توجیه‌ها و شواهد افراد برای ادعاهای آن‌ها می‌دهد. این پیش فرض‌های ارائه شده منجر به ایجاد ابزارهای مستقل از گرایش‌ها و باورها افراد برای ارزیابی رویه‌های گزارشگری مالی جایگزین می‌شود. در مورد استقلال از فشارهای سیاسی و جدایی از سیاسی سازی، رویه‌های حسابداری به‌وسیله ابزارهایی مانند استقلال حرفه‌ای، ایده بی‌طرفی در حسابداری، نهاد مستقل تدوین کننده استانداردهای حسابداری و چارچوب مفهومی از این موارد تفکیک می‌شوند. برای نمونه، سلمونز یک وظیفه کلیدی چارچوب مفهومی را دفاع علیه سیاسی سازی می‌داند و می‌گوید که «من هیچ روش بهتری در کاهش آسیب‌پذیری حسابداری از فشارهای سیاسی نمی‌دانم». صدق عینی باعث جداسازی حسابداری از سیاست می‌شود و در این مورد سلمونز سیاسی سازی حسابداری را تهدیدی برای یکپارچگی حسابداری و دور کردن آن از بی‌طرفی می‌داند. وی بی‌طرفی سیاسی و صدق را به هم مرتبط می‌سازد و بیان می‌کند که «بی‌طرفی در حسابداری اشاره به ارائه صحیح دارد» و «ارائه منصفانه الزام می‌کند که باید تناظری اساسی بین عنوان و اعداد موجود در صورت‌های مالی و پدیده‌های اقتصادی زیربنای آن وجود داشته باشد». براساس این موارد، وجود باورهای فلسفی برای گزارشگری مالی سبب ایجاد مدلی برای ارزیابی

شایستگی رویه‌های گزارشگری مالی جایگزین، جداسازی حسابداری از فشارهای سیاسی و مسئله سیاسی سازی و توافق در مورد بحث عینیت در حسابداری بر اساس واقعیت خارجی می‌شود.

### پی‌نوشت‌ها

۱	Resentationalist View	۲	Anti Resentationalist View
۳	Western Rationalistic Tradition	۴	Objective
۵	Subjective	۶	منظور از معرفت‌شناختی، «باور صادق موجه (Justified True Belief)» هست.
۷	حيث التفاتی ویژگی آن دسته از حالات ذهنی است که محتوای بازنمودی دارند.	۸	External Realism
۹	Correspondence Theory of Truth	۱۰	Conceptual Relativism of Financial Reporting Schemes
۱۱	Subjective Judgment (Epistemological Subjectivity)	۱۲	Commitment to Rationalism (Epistemological Objectivity)

### منابع

- عابدینی، جواد. (۱۳۸۸). ساخت واقعیت نهادی از دیدگاه جان سرل. ماهنامه معرفت، ش ۱۴۰.
- عبداللهی، محمدعلی و محمدتقی جان محمدی. (۱۳۸۹). واقعیت‌های نهادی از دیدگاه جان سرل. متافیزیک، ۲ (۵، ۶): صص ۱-۲۲.
- Davidson, D. (1988). The myth of the subjective. In M. Benedikt & R. Burger (Eds.), *Bewusstsein, Sprache* (pp. 45–54).
- FASB. (2010). *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2.*

- FASB. (1985). (Report of the Study Group on Objectives: Statement of Financial Accounting Concepts No), Elements of financial statements.
- FASB. (1980). (Report of the Study Group on Objectives: Statement of Financial Accounting Concepts No. 2) Qualitative characteristics of accounting information.
- FASB. (1993). (Statement of Financial Accounting Standards No. 115) Accounting for Certain Investments in Debt and Aqua& Securities.
- Ingram, R. W. & Rayburn, F. R. (1989). Representational faithfulness and economic consequences: their roles in accounting policy. *Journal of Accounting and Public Policy*, 8, 57-68
- Kirk, D. J. (1981). Concepts, consensus, compromise and consequences: their roles in standard setting. *Journal of Accountancy*, April, 83-95.
- Kahneman, D. Slavic, P. & Tversky, A. (eds.) (1982). Judgment under uncertainty: heuristics and biases. Cambridge: Cambridge University Press.
- Mattessich, R. (2003). Accounting representation and the onion model of reality: A comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 443-470.
- Mattessich, R. (1995). Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 259-284.
- Mattessich, R. (1991). Social reality and the measurement of its phenomena. *Advances in Accounting*, summer, 3-17
- McKernan, J. F. (2007). Objectivity in accounting. *Accounting, Organizations and Society* 32. PP 155-180
- Mouck, T. (2004). Institutional reality, financial reporting and the rules of the game. *Accounting Organizations and Society*, 29,



- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13, 477-485
- Rorty, R. (1991a). Objectivity, relativism, and truth: Philosophical papers (vol. 1). Cambridge: Cambridge University Press.
- Ruland, R. G. (1984). Duty, obligation, and responsibility in accounting policy making. *Journal of Accounting and Public Policy*, 3, 223-237.
- Searle, J. R. (1993). Rationality and realism, what is at stake? *Daedalus*, 122 (4), 55-83.
- Searle, J. (1995). The construction of social reality. London: Penguin Books.
- Searle, J. (1998). *Mind, Language and Society*, New York: Basic
- Searle, J. (2005). What is an Institution? *Journal of Institutional Economics*, 1, no. 1: 1-2
- Simon, H. A. (1982). *Modeler of bounded rationality: behavioral economics and business organization*. Cambridge, MA: MIT.
- Shapiro, B. (1997). Objectivity, relativism and truth in external financial reporting: What's really at stake in the disputes? *Accounting Organizations and Society*, 22 (2), 165-185.
- Shapiro, B. (1998). Toward a normative model of rational argumentation for critical accounting discussion. *Accounting Organizations and Society*, 23 (7), 641-664.
- Solomons, D. (1986). *Making accounting policy*. New York: Oxford University Press.
- Solomons, D. (1991). Accounting and social change: a neutralist view. *Accounting, Organizations and Society*, 16, 287-295.

Tinker, A. M. Merino, N. D. & Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought.

*Accounting, Organizations and Society,*

Tinker, A. M. (1991). The accountant as partisan. *Accounting, Organizations and Society*, 16, 297-310

